

ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ТА АУДИТ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Вченою радою Центральноукраїнського національного
технічного університету*

Київ-2017

Авторський колектив:

Дрозд І. К., доктор економічних наук, професор (розділ 1, тема 2)

Іванков В. М. (розділ 1, тема 3, §§ 3.3, 3.4)

Магопець О. А., кандидат економічних наук, доцент (розділ 2, тема 9)

Назарова Г. Б., кандидат економічних наук, доцент (розділ 1, тема 3, § 3.2;
розділ 2, тема 4; розділ 2, тема 5; розділ 2, тема 6; розділ 2, тема 7)

Шалімов В. В., кандидат економічних наук, доцент (розділ 2, тема 8, §§ 8.1, 8.3; розділ 2, тема 10)

Шалімова Н. С., доктор економічних наук, професор (розділ 1, тема 1; розділ 1, тема 3, § 3.1;
розділ 2, тема 8, § 8.2)

Рецензенти:

Лісовий Андрій Васильович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Університету Державної фіскальної служби України

Левченко Олександр Миколайович, доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи Центральноукраїнського національного технічного університету

Ткаченко Наталія Володимирівна, доктор економічних наук, професор, заступник директора Інституту післядипломної освіти Київського національного університету імені Тараса Шевченка

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Центральноукраїнського національного технічного університету
(протокол № 2 від 30 жовтня 2017 року)*

О-61 Оподаткування юридичних осіб та аудит у сфері оподаткування:
навчальний посібник / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, О. А. Магопець, Г. Б. Назарова,
В. В. Шалімов, Н. С. Шалімова / За редакцією Н. С. Шалімової. –
К.: ТОВ «Видавництво «СОБА», 2017. – 524 с.

ISBN 978-966-97637-1-6

У навчальному посібнику на основі вимог чинного законодавства України та міжнародних стандартів аудиту висвітлено теоретичні й практичні аспекти оподаткування та аудиту юридичних осіб – суб'єктів господарювання. Розглянуто такі питання: характеристика та класифікація суб'єктів господарювання – юридичних осіб; основні елементи сучасної системи оподаткування юридичних осіб; державний аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та аудит у сфері оподаткування юридичних осіб; порядок оподаткування юридичних осіб податком на додану вартість, акцизним податком, податком на прибуток, податком на майно, ресурсними та рентними платежами, іншими податками і зборами; особливості виконання функцій податкового агента юридичними особами щодо оподаткування доходів фізичних осіб та особливості оподаткування юридичних осіб за спрощеними системами оподаткування.

Навчальний посібник розрахований на аудиторів, економістів, бухгалтерів, керівників суб'єктів господарської діяльності, студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів.

УДК 336.225.3.073.526:347.19](075.8)

ISBN 978-966-97637-1-6

© Дрозд І. К., Іванков В. М., Магопець О. А.,
Назарова Г. Б., Шалімов В. В., Шалімова Н. С., 2017
© ТОВ «Видавництво «СОБА», 2017

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Тема 1. ЮРИДИЧНІ ОСОБИ ЯК СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ..... 7

1.1. Характеристика суб'єктів господарювання, умови їх утворення та припинення	7
1.2. Види суб'єктів господарювання	11
1.3. Характеристика та основні елементи сучасної системи оподаткування юридичних осіб	30
<i>Контрольні питання</i>	42
<i>Тестові питання</i>	42

Тема 2. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ОBOB'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ... 48

2.1. Сутність контролю та системи державного фінансового контролю: теоретичний аспект	48
2.2. Принципи державного аудиту	55
2.3. Фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів	59
2.4. Особливості державного аудиту податкових пільг та субсидій: зарубіжний досвід	70
<i>Контрольні питання</i>	80
<i>Тестові питання</i>	81

Тема 3. ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ 88

3.1. Вплив податкових відносин на цілі та обов'язки аудитора при виконанні завдань з аудиту	88
3.2. Викривлення у сфері оподаткування, які можуть бути ідентифіковані під час виконання завдань з аудиту: сутність та види	102
3.3. Типи шахрайства у сфері оподаткування, фактори ризику його виникнення та обставини, які свідчать про можливість суттєвого викривлення податкової інформації	114
3.4. Етапи та процедури дослідження вимог законодавства у сфері оподаткування при аудиті фінансової звітності	127
<i>Контрольні питання</i>	134
<i>Тестові питання</i>	135

РОЗДІЛ 2. ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Тема 4. ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ 141

- 4.1. Економічна сутність податку на додану вартість та основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість 141
- 4.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на додану вартість 153
- 4.3. Особливості оподаткування податком на додану вартість в окремих випадках 169
- 4.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість 174
- 4.5. Основні принципи реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та їх моніторинг .. 180
- 4.6. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на додану вартість 198
- Контрольні питання* 202
- Тестові питання* 204

Тема 5. ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ 210

- 5.1. Економічна сутність акцизного податку та основні вимоги щодо реєстрації платників акцизного податку 210
- 5.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування акцизним податком 215
- 5.3. Особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів 220
- 5.4. Особливості оподаткування реалізації пального акцизним податком 226
- 5.5. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з акцизного податку 237
- Контрольні питання* 240
- Тестові питання* 241

Тема 6. ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК 246

- 6.1. Економічна сутність податку на прибуток 246
- 6.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на прибуток 254
- 6.3. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій 290
- 6.4. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств 304
- Контрольні питання* 309
- Тестові питання* 310

Тема 7.	ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ПОДАТКОМ НА МАЙНО	315
	7.1. Економічна сутність та склад податку на майно	315
	7.2. Механізм оподаткування юридичних осіб податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	325
	7.3. Транспортний податок в механізмі оподаткування юридичних осіб	329
	7.4. Особливості оподаткування юридичних осіб податком на землю	330
	<i>Контрольні питання</i>	<i>337</i>
	<i>Тестові питання</i>	<i>338</i>
Тема 8.	ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ РЕСУРСНИМИ ТА РЕНТНИМИ ПЛАТЕЖАМИ, ІНШИМИ ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ	343
	8.1. Механізм обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати	343
	8.2. Рентні платежі в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання	356
	8.3. Особливості оподаткування туристичним збором та збором за місце паркування транспортних засобів.....	388
	<i>Контрольні питання</i>	<i>392</i>
	<i>Тестові питання</i>	<i>394</i>
Тема 9.	ВИКОНАННЯ ФУНКЦІЙ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЮРИДИЧНИМИ ОСОБАМИ ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ	401
	9.1. Сутність статусу «податковий агент» та його значення в оподаткуванні доходів фізичних осіб	401
	9.2. Ставки податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору і механізм визначення бази оподаткування	414
	9.3. Розрахунок та порядок сплати сум податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору для фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах із суб'єктом господарювання	430
	9.4. Особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій	441
	9.5. Основні вимоги стосовно подання звітності суб'єктами господарювання щодо податку на доходи з фізичних осіб та сум на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.....	445
	<i>Контрольні питання</i>	<i>467</i>
	<i>Тестові питання</i>	<i>469</i>

Тема 10.

**ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ
ОСІБ ЗА СПРОЩЕНИМИ СИСТЕМАМИ**

ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ 475

10.1. Правові засади застосування спрощеної системи
оподаткування, обліку та звітності475

10.2. Єдиний податок в механізмі оподаткування
юридичних осіб – платників третьої групи 483

10.3. Основні вимоги щодо ведення обліку та подання
податкової декларації єдиного податку платниками
третьої групи 484

10.4. Особливості оподаткування сільськогосподарських
товаровиробників – платників четвертої групи 486

Контрольні питання 494

Тестові питання 495

ПРАВИЛЬНІ ВІДПОВІДІ НА ТЕСТОВІ ПИТАННЯ501

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 502

Нормативні та законодавчі документи 502

Навчальна, довідкова та статистична література.....516

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Тема 1. Юридичні особи як суб'єкти господарювання

1.1. Характеристика суб'єктів господарювання, умови їх утворення та припинення

1.2. Види суб'єктів господарювання

1.3. Характеристика та основні елементи сучасної системи оподаткування юридичних осіб

1.1. Характеристика суб'єктів господарювання, умови їх утворення та припинення

Учасниками відносин у сфері господарювання є суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Під господарською діяльністю розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність (ст. 3 Господарського кодексу України).

Господарська діяльність поділяється на такі види:

1. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів і з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями.
2. Господарська діяльність, яка здійснюється без мети одержання прибутку, є некомерційною господарською діяльністю.

Окремими різновидом господарської діяльності є господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів – діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання.

Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку (ст. 42 Господарського кодексу України).

Некомерційна господарська діяльність – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку (ст. 52 Господарського кодексу України).

Суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 Господарського кодексу України).

На відміну від інших учасників господарських відносин (споживачів, органів державної влади і органів місцевого самоврядування) тільки суб'єкти господарювання безпосередньо здійснюють господарську діяльність. Інакше кажучи, усі суб'єкти господарювання є учасниками господарських відносин, але не всі учасники господарських відносин є суб'єктами господарювання.

До **суб'єктів господарювання** законодавець відносить:

- 1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Господарського кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані в установленому законом порядку;
- 2) громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

За даними Державного комітету статистики України в 2010 р. кількість суб'єктів господарювання України становила близько 2,2 млн одиниць (**рис. 1.1**). Їх кількість суттєво скоротилася протягом 2011–2012 років – до 1,6 млн одиниць. В наступні

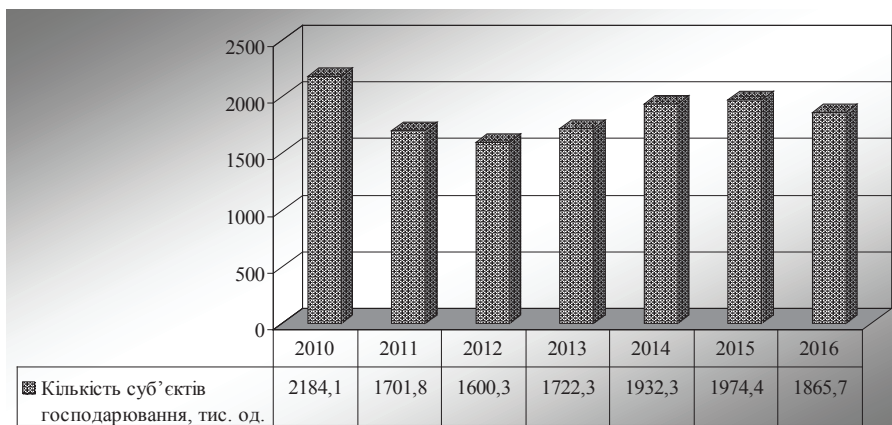


Рис. 1.1. Кількість суб'єктів господарювання України в 2010–2016 роках

роки відбулося їх зростання, і в 2015 р. їх кількість склала 1974,4 тис. одиниць. В 2016 р. кількість суб'єктів господарювання України за даними Держкомстату знизилася до 1865,7 тис. одиниць.

Суб'єкт господарювання може бути створений за рішенням власника (власників) майна або уповноваженого ним (ними) органу, а у випадках, спеціально передбачених законодавством, також за рішенням інших органів, організацій і громадян способом заснування нового, реорганізації (злиття, приєднання, виділення, поділу, перетворення) діючого (діючих) суб'єкта (суб'єктів) господарювання з додержанням вимог законодавства.

Установчими документами суб'єкта господарювання є рішення про його створення або засновницький договір, а у випадках, передбачених законом, – статут (положення) суб'єкта господарювання.

Обов'язковою умовою легалізації суб'єкта господарювання, тобто офіційного визнання його учасником господарських відносин на законних підставах, є його державна реєстрація. Діяльність незареєстрованого суб'єкта господарювання, який підлягає державній реєстрації, забороняється.

Припинення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється способом його реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації – за рішенням власника (власників) чи уповноважених ним органів, за рішенням інших осіб – засновників суб'єкта господарювання чи їх правонаступників, а у випадках, передбачених Господарським кодексом України, – за рішенням суду.

Виходячи зі змісту ст. 55 Господарського кодексу України, можна навести такі ознаки, притаманні суб'єктам господарювання:

- 1) вони здійснюють господарську (підприємницьку та некомерційну) діяльність; наділені господарською компетенцією (сукупністю господарських прав та обов'язків);
- 2) мають відокремлене майно;
- 3) несуть відповідальність у межах належного їм майна, крім випадків, передбачених законодавством (наприклад, відповідальність учасників повного товариства).

Основним критерієм, який закладений у законодавстві щодо класифікації суб'єктів господарювання, можна вважати критерій прибутковості. Суб'єкти господарювання поділяються на два основних види, залежно від того, мають вони на меті отримання прибутку за результатами своєї діяльності чи їх діяльність не спрямована на отримання прибутку, а лише на досягнення певного соціально-економічного ефекту. За таким принципом у Господарському кодексі України суб'єкти господарювання поділяються на підприємницькі (комерційні) (глава 4) та непідприємницькі (некомерційні) (глава 5).

Залежно від форми власності, напрямів діяльності, кількості учасників тощо засновники обирають організаційно-правову форму суб'єкта господарювання (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю та ін.). У переважній більшості суб'єкти господарювання є юридичними особами. Проте Господарський

та Цивільний кодекс України передбачають здійснення господарської (підприємницької) діяльності і без створення юридичної особи.

Другою ознакою суб'єкта господарювання є господарська компетенція – сукупність загальних юридичних можливостей щодо участі у правовідносинах, що закріплюється законодавством за суб'єктами господарювання як суб'єктами права. Вказана ознака визначається в науці господарського права як господарська правосуб'єктність. Таким чином, господарська правосуб'єктність – це визнана законодавством за суб'єктом господарювання сукупність юридичних можливостей щодо участі в безпосередній господарській діяльності та її організації.

До третьої ознаки належить здатність суб'єкта господарювання реалізовувати власну господарську компетенцію на основі права власності, господарського відання, оперативного управління та оперативно-господарського використання майна відповідно до змісту своєї господарської компетенції, Господарського кодексу та інших законів України.

Остання, четверта, ознака суб'єкта господарювання забезпечує розвиток конкурентного ринку із відповідальними контрагентами. Так, ТОВ (товариство з обмеженою відповідальністю) створює статутний (складений) капітал за рахунок внесків його учасників (ст. 52 Закону України «Про господарські товариства»), а відповідно до ст. 50 Закону України «Про господарські товариства» учасники ТОВ несуть відповідальність у межах своїх вкладів. Така норма одночасно забезпечує майнові інтереси учасників господарського обороту та вказує на відокремленість майна юридичної особи – господарської організації, що надає їй самостійність у товарно-грошових відносинах.

Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України, і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються платниками податків (п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України).

Суб'єкти господарювання як платники податків мають характерні ознаки, а саме:

- це суб'єкти податкових правовідносин;
- це суб'єкти підприємницької діяльності або не підприємницької діяльності (неприбуткові організації);
- залежно від способу організації господарської діяльності вони є фізичними або юридичними особами та особами, що не мають статусу юридичної особи (спільна діяльність, відокремлені підрозділи юридичних осіб);
- це резиденти або нерезиденти.

З метою оцінки діяльності суб'єкта господарювання використовується таке поняття, як «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання». Ознаками фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою – підприємцем, в тому числі визнання рестраційних документів недійсними, є такі випадки:

- зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та

- підроблені документи;
- не зареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;
- зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;
- зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди її засновників та призначених у законному порядку керівників.

1.2. Види суб'єктів господарювання

Господарське законодавство регламентує правовий статус різних видів суб'єктів господарювання. Кожен вид має законодавчо визначені назву, умови створення, структуру та господарську компетенцію.

Юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку (ст. 80 Цивільного кодексу України).

Юридична особа наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем і відповідачем у суді. Юридична особа може бути створена шляхом об'єднання осіб і (або) майна.

Юридичні особи можуть створюватися:

- у формі товариств;
- у формі установ;
- в інших формах, установлених законом.

Товариством є організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі в цьому товаристві. Товариство може бути створене однією особою, якщо інше не встановлено законом. Товариства поділяються на підприємницькі та не підприємницькі.

Установою є організація, створена однією або кількома особами (засновниками), які не беруть участі в управлінні нею, шляхом об'єднання (виділення) їхнього майна для досягнення мети, визначеної засновниками, за рахунок цього майна. Товариства, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та подальшого його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства), можуть бути створені лише як господарські товариства (повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) або виробничі кооперативи (ст. 84 Цивільного кодексу України).

Відповідно до ст. 95 Господарського кодексу України виробничим кооперативом визнається добровільне об'єднання громадян на засадах членства з метою спільної виробничої або іншої господарської діяльності, що базується на їх особистій трудовій участі та об'єднанні майнових пайових внесків, участі в управлінні підприємством і

розподілі доходу між членами кооперативу відповідно до їх участі у його діяльності.

Згідно зі ст. 85 Цивільного кодексу України непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками. Непідприємницькі товариства (споживчі кооперативи, об'єднання громадян тощо) та установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню.

Господарські організації у формі юридичної особи відповідно до законодавства мають право на відкриття філій і представництв або інших відокремлених підрозділів.

Відокремленими підрозділами (структурними одиницями) є філії, представництва, відділення та інші структурні підрозділи, що наділяються частиною майна господарських організацій.

Філія – це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій (ст. 95 Цивільного кодексу України). Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи (ст. 95 Цивільного кодексу України). Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Керівники філій і представництв призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності. Вони можуть мати рахунок (рахунки) в установах банку, але можуть діяти тільки на підставі права оперативного-господарського використання майна, без статусу юридичної особи.

Громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність:

- безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створено;
- із залученням або без залучення найманої праці;
- самостійно або спільно з іншими особами.

Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи (ст.ст. 58, 128 Господарського кодексу України).

Такий вид суб'єкта господарювання, як фізичні особи – підприємці є найпростішою формою підприємницького виду господарської діяльності, що здійснюється від свого імені, на власний ризик громадянами, іноземцями, особами без громадянства, які відповідають усім майном, що належить їм на праві приватної власності, за своїми зобов'язаннями (за винятком майна, на яке відповідно до закону не може бути звернене стягнення).

Підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської

діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами (ст. 62 Господарського кодексу України).

Підприємства можуть створюватись як для здійснення підприємництва, так і для некомерційної господарської діяльності. Підприємство, якщо законом не встановлено інше, діє на підставі статуту.

Підприємства в Україні здійснюють свою діяльність відповідно до вимог ст.ст. 62–71 Господарського кодексу, якщо інше щодо підприємств окремих видів не передбачено цим Кодексом та іншими законами, прийнятими відповідно до цього Кодексу (ст. 72 Господарського кодексу України).

Кількість фізичних осіб – підприємців в 2010 р. становила 1,8 млн, а підприємств – 378,8 тис. одиниць. Протягом 2010–2016 років кількість фізичних осіб – підприємців зменшилася до 1,6 млн одиниць (на 13,6%), а кількість підприємств – до 306,4 тис. одиниць (на 19,1%) (**рис. 1.2**).



Рис. 1.2. Кількість підприємств та фізичних осіб – підприємців в Україні в 2010–2016 роках

вагу в складі суб'єктів господарювання становлять фізичні особи – підприємці, а частка підприємств не перевищує 25% (**рис. 1.3**). Найменшим цей показник був у 2016 р. – 16,4%.

Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) – це автоматизована система збирання, накопичення та опрацювання даних про юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що знаходяться на території України, а також відокремлені підрозділи юридичних осіб України, що знаходяться за її межами.

Суб'єктами ЄДРПОУ є юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних

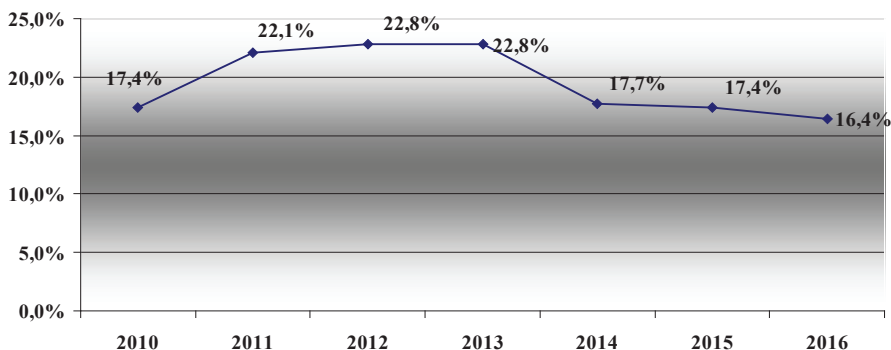


Рис. 1.3. Питома вага підприємств у загальній кількості суб'єктів господарювання України в 2010–2016 роках

осіб, що знаходяться на території України та провадять свою діяльність на підставі її законодавства.

ЄДРПОУ як адміністративна складова статистичного реєстру підприємств є важливим інфраструктурним компонентом державної статистики України. Завдання з ведення ЄДРПОУ покладені на органи державної статистики відповідно до Закону України «Про державну статистику» та Положення про ЄДРПОУ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 118 від 22 січня 1996 р. (у редакції постанови Кабінету Міністрів України № 499 від 22 червня 2005 р. зі змінами).

Підставою для внесення до ЄДРПОУ або виключення з нього даних щодо суб'єктів, а також внесення змін до ЄДРПОУ є надходження з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (ЄДР) до органу державної статистики відомостей про вчинення реєстраційних дій, передбачених Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань».

У 2012–2014 роках відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» № 2390-VI від 1 липня 2010 р. було проведено звіряння даних ЄДР із даними відомчих реєстрів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування. За результатами проведеної роботи були уточнені дані ЄДРПОУ, кількість суб'єктів якого зменшено за рахунок тих, які були взяті на облік до 2004 р. і які не здійснили дій щодо включення в ЄДР відповідно до Закону. Дані про кількість суб'єктів ЄДРПОУ, включаючи дані про юридичних осіб, наведені з урахуванням зазначеного уточнення, у розрізі регіонів та організаційних форм.

На початку 2016 р. в Україні в ЄДРПОУ було зареєстровано 1 159 892 юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів. Інформація про кількість та структуру суб'єктів ЄДРПОУ (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб) за регіонами України на 1 січня 2016 р. представлена на рис. 1.3. Найбільша їх кількість і

відповідна питома вага – в м. Києві (239,4 тис. одиниць та 20,6%). В областях України кількість таких суб'єктів не перевищує 100,0 тис. одиниць, а їх питома вага 9,0%.

Класифікувати підприємства можна за різними критеріями. Так, за економічними показниками та чисельністю працівників підприємства можна поділити на малі, середні та великі. За сферою діяльності розрізняються промислові, торговельні, підприємства у сфері послуг тощо.

Класифікація видів економічної діяльності (далі – КВЕД) встановлює основи для підготовки та поширення статистичної інформації за видами економічної діяльності.

Об'єктами класифікації у КВЕД є види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців, які на вищих рівнях класифікації групують у галузі.

У Господарському кодексі України (ст. 260) і статистичних класифікаціях термін «галузь» визначено як сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові чи подібні види економічної діяльності. Користуючись терміном «галузь», треба враховувати, що подібність видів економічної діяльності не є чітко визначеною категорією, і для різних цілей її можна розглядати як у більш загальному, так і в конкретному контексті. Так, наприклад, цілком правомірно розглядати в загальному контексті як галузі економіки сільське господарство або переробну промисловість. Отже, найбільш узагальнені угруповання видів економічної діяльності на рівні секцій КВЕД дають змогу виокремити основні галузі економіки.

Основний принцип КВЕД полягає в об'єднанні підприємств, що виробляють подібні товари чи послуги або використовують подібні процеси для створення товарів чи послуг (тобто сировину, виробничий процес, методи чи технології), у групи (**рис. 1.4**):

- Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство [A]

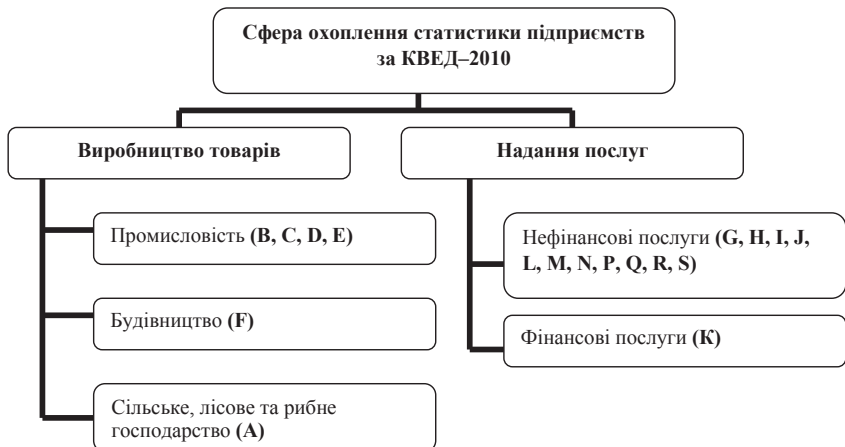


Рис. 1.4. Групування підприємств за КВЕД-2010

- Добувна промисловість і розроблення кар'єрів [B]
- Переробна промисловість [C]
- Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря [D]
- Водопостачання, каналізація, поводження з відходами [E]
- Будівництво [F]
- Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів [G]
- Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність [H]
- Тимчасове розміщування й організація харчування [I]
- Інформація та телекомунікації [J]
- Фінансова та страхова діяльність [K]
- Операції з нерухомим майном [L]
- Професійна, наукова та технічна діяльність [M]
- Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування [N]
- Державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування [O]
- Освіта [P]
- Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги [Q]
- Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок [R]
- Надання інших видів послуг [S]
- Діяльність домашніх господарств [T]
- Діяльність екстериторіальних організацій і органів [U]

КВЕД побудовано за ієрархічною системою кодування із застосуванням літерно-цифрового коду. Літерні позначки секцій використовують як рубрикатор і їх не використовують у кодуванні. Подальшу деталізацію секцій КВЕД – розділ, група, клас – позначають цифровими кодами.

Структура кодового позначення об'єкта КВЕД:

КВЕД гармонізовано на рівні Y XX (розділ) з Міжнародною стандартною

XX.XX		
де	Y	– секція (літери латинської абетки від A до U)
	XX	– розділ
	XX.X	– група
	XX.XX	– клас

галузевою класифікацією всіх видів економічної діяльності (ISIC, Rev. 4 – 2008) та на рівні Y XX.XX (клас) – з Класифікацією видів економічної діяльності ЄС (NACE, Rev. 2 – 2006).

Дані Державної служби статистики України свідчать, що найбільша кількість суб'єктів господарювання належить до сфери оптової та роздрібно торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів – 48,8%, а серед підприємств за цим кодом КВЕД зареєстровано 26,8% суб'єктів (**табл. 1.1**).

Таблиця 1.1 – Кількість та структура підприємств за видами економічної діяльності в 2016 році

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД–2010	Усього суб'єктів господарювання		Підприємства		
		одиниць	У % до загальної кількості	одиниць	у % до загальної кількості суб'єктів господарювання відповідного виду діяльності	у % до загальної кількості підприємств
Усього		1865631	100%	306470	16,4%	100%
Сільське, лісове та рибне господарство	A	74620	4,0%	44998	60,3%	14,7%
Промисловість	B+C+D+E	127069	6,8%	38555	30,3%	12,6%
Будівництво	F	50208	2,7%	24333	48,5%	7,9%
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	910413	48,8%	82192	9,0%	26,8%
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	109334	5,9%	13716	12,5%	4,5%
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	57696	3,1%	6544	11,3%	2,1%
Інформація та телекомунікації	J	129704	7,0%	11932	9,2%	3,9%
Фінансова та страхова діяльність	K	11865	0,6%	3887	32,8%	1,3%
Операції з нерухомим майном	L	90921	4,9%	30913	34,0%	10,1%
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	125133	6,7%	24853	19,9%	8,1%
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	45988	2,5%	13801	30,0%	4,5%
Освіта	P	11077	0,6%	1855	16,7%	0,6%
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	21583	1,2%	3936	18,2%	1,3%
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	13873	0,7%	1705	12,3%	0,6%
Надання інших видів послуг	S	86147	4,6%	3250	3,8%	1,1%

В 2016 р. лише серед суб'єктів таких сфер діяльності, як сільське, лісове, рибне господарство частка підприємств перевищує частку фізичних осіб – підприємців. Так, сільськогосподарським виробництвом, лісовим та рибним господарством займається 60,3% підприємств та 39,7% приватних підприємців, а будівництвом – 48,5% та 51,5% відповідно. За всіма іншими видами діяльності кількість приватних підприємців перевищує кількість підприємств.

З усіх підприємств України в 2016 р. 73,4% отримали прибуток до оподаткування в розмірі 523 759,4 млн грн., а 26,6% – збиток в розмірі 545 960,9 млн грн.

(табл. 1.2). В підсумку в 2016 р. підприємства України спрацювали збитково, загальна сума збитку до оподаткування склала 22 201,5 млн грн. Прибутковими виявилися лише підприємства таких видів економічної діяльності: сільське, лісове та рибне господарство (прибуток до оподаткування 91 109,5 млн грн.), торгівля (прибуток до оподаткування 7 277,0 млн грн.), транспорт (прибуток до оподаткування 12 819,7 млн грн.), інформація та телекомунікації (прибуток до оподаткування 4 197,9 млн грн.), професійна, наукова та технічна діяльність (прибуток до оподаткування 21 079,8 млн грн.), освіта (прибуток до оподаткування 102,8 млн грн.), охорона здоров'я та надання соціальної допомоги (прибуток до оподаткування 311,7 млн грн.). Прибутковими є майже 2/3 всіх підприємств кожного виду економічної діяльності (від 60% групи «операції з нерухомим майном» до 87,8% групи «сільське, лісове та рибне господарство»).

У Господарському кодексі класифікація підприємств здійснена за трьома критеріями:

- 1) формою власності;
- 2) способом утворення (заснування) та формування статутного фонду;
- 3) кількістю працівників та обсягом валового доходу від реалізації продукції за рік.

Згідно зі ст. 63 Господарського кодексу залежно від форм власності, передбачених законом, в Україні можуть діяти підприємства таких видів:

- приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
- підприємство колективної власності (підприємство, що діє на основі колективної власності);
- комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
- державне підприємство, що діє на основі державної власності;
- підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Відповідно до ст. 113 Господарського кодексу України приватним підприємством визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або кількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з використанням найманої праці. Приватним є також підприємство, що діє на основі приватної власності суб'єкта господарювання – юридичної особи.

У ч. 3 ст. 63 Господарського кодексу України передбачено, що залежно від способу утворення (заснування) і формування статутного фонду в Україні діють підприємства унітарні та корпоративні.

Унітарне підприємство створюється одним засновником, що виділяє необхідне для цього майно, формує відповідно до закону статутний фонд, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Унітарними є підприємства державні, комунальні, підприємства, засновані

Таблиця 1.2 – Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2016 році

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД-2010	Фінансовий результат до оподаткування, млн грн.	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
			у відсотках до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн грн.	у відсотках до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн грн.
Усього		-22 201,5	73,4%	523 759,4	26,6%	545 960,9
Сільське, лісове та рибне господарство	A	91 109,5	87,8%	103 942,2	12,2%	12 832,7
Промисловість	B+C+ +D+E	-7569,6	72,8%	141 475,3	27,2%	149 044,9
Будівництво	F	-9342,9	70,8%	8446,6	29,2%	17 789,5
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	7277,0	75,8%	74 418,1	24,2%	67 141,1
Транспорт, складське господарство, пошта та кур'єрська діяльність	H	12 819,7	71,7%	28 278,0	28,3%	15 458,3
Тимчасове розміщування й організація харчування	I	-1947,6	71,7%	1678,0	28,3%	3625,6
Інформація та телекомунікації	J	4197,9	68,7%	12 450,0	31,3%	8252,1
Фінансова та страхова діяльність	K	-91 658,3	63,0%	95 084,0	37,0%	186 742,3
Операції з нерухомим майном	L	-42 950,2	60,1%	12 126,2	39,9%	55 076,4
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	21 079,8	68,5%	38 014,5	31,5%	16 934,7
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	-4347,7	70,0%	5054,0	30,0%	9401,7
Освіта	P	102,8	67,6%	241,9	32,4%	139,1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	311,7	69,6%	913,6	30,4%	601,9
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	-1512,8	61,5%	1305,7	38,5%	2818,5
Надання інших видів послуг	S	229,2	72,3%	331,3	27,7%	102,1

на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника (ч. 4 ст. 63 Господарського кодексу України).

Згідно із ч. 5 ст. 63 Господарського кодексу України корпоративне підприємство утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів і ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

В Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом.

Відповідно до ч. 8 ст. 63 Господарського кодексу України у випадках існування залежності від іншого підприємства, передбачених ст. 126 цього Кодексу, підприємство визнається дочірнім. На відміну від відокремлених підрозділів юридичної особи, дочірнє підприємство є юридичною особою, тобто самостійним суб'єктом підприємницької діяльності.

Крім того, існує поділ підприємств на види залежно від частки іноземної інвестиції в капіталі. За таким критерієм підприємства можна поділити на підприємства з іноземними інвестиціями та іноземні підприємства.

Окремо в Господарському кодексі охарактеризовані такі види підприємств:

- державне унітарне підприємство;
- казенне підприємство;
- комунальне унітарне підприємство;
- підприємства колективної власності.

Державне унітарне підприємство – це підприємство, яке утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління.

Під казенним підприємством розуміють державне некомерційне підприємство, яке створюється за рішенням Кабінету Міністрів України в певних галузях народного господарства, діє на підставі державного майна, що не підлягає приватизації. Казенні підприємства створюються в тих галузях, де законом дозволено здійснення господарської діяльності лише державним підприємством. Основним споживачем (на 50%) продукції (робіт, послуг) такого підприємства виступає держава.

Комунальне унітарне підприємство – це підприємство, яке діє на базі відокремленої частини комунальної власності, без поділу її на частини, утворюється компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку і входить до сфери його управління.

Підприємства колективної форми власності – це корпоративні або унітарні підприємства, що діють на основі колективної форми власності.

Відповідно до ст. 93 Господарського кодексу України до них належать: виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства громадських і релігійних організацій та інші. Насамперед нормативно-правове регулювання діяльності таких підприємств здійснюється згідно із законами України «Про кооперацію», «Про споживчу кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про громадські об'єднання», «Про свободу совісті та релігійні організації».

Підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші види діяльності) на умовах і в порядку, встановлених Господарським кодексом та іншими законами. За рішенням Кабінету Міністрів України або органів, до повноважень яких належить управління державними або комунальними підприємствами, можуть утворюватися об'єднання підприємств на умовах і в порядку, встановлених Господарським кодексом та іншими законами. Види об'єднань підприємств, їх загальний статус, а також основні вимоги щодо здійснення ними господарської діяльності визначаються Господарським кодексом, інші питання їх діяльності регулюються законодавством України.

Господарськими товариствами визнаються підприємства або інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна і участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. У випадках, передбачених Господарським кодексом, господарське товариство може діяти у складі одного учасника.

Засновниками і учасниками товариства можуть бути суб'єкти господарювання, інші учасники господарських відносин, а також громадяни, які не є суб'єктами господарювання. Обмеження щодо заснування та участі в господарських товариствах суб'єктів господарювання або інших осіб встановлюються Господарським кодексом, іншими законами.

Господарські товариства є юридичними особами, а суб'єкти господарювання – юридичні особи, які стали засновниками або учасниками господарського товариства, зберігають статус юридичної особи.

Господарське товариство, державна частка у статутному капіталі якого перевищує 50%, його дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить господарському товариству, державна частка у статутному капіталі якого перевищує 50%, у разі здійснення ними закупівель та за умови, що вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує межі, визначені ч. 1 ст. 2 Закону України «Про публічні закупівлі», оприлюднюються на веб-порталі уповноваженого органу, визначеного Законом України «Про публічні закупівлі», звіт про укладення договору про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти підприємств та інформацію про зміну його істотних умов не пізніше ніж через сім днів з дня укладення договору про закупівлю або внесення змін до нього. У звіті обов'язково зазначаються: найменування, кількість товару та місце його поставки, вид робіт і місце їх виконання або вид послуг і місце їх надання, інформація про технічні та якісні характеристики товарів, робіт і послуг, найменування і місцезнаходження постачальника, виконавця робіт і надавача послуг, з яким

укладено договір, ціна за одиницю товару, робіт і послуг та сума, визначена в договорі, дата укладення договору, строк поставки товарів, виконання робіт і надання послуг тощо.

До **господарських товариств** належать:

- акціонерні товариства;
- товариства з обмеженою відповідальністю;
- товариства з додатковою відповідальністю;
- повні товариства;
- командитні товариства.

Акціонерним товариством є господарське товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій, крім випадків, визначених законом. Акціонерні товариства за типом поділяються на публічні акціонерні товариства та приватні акціонерні товариства. Публічне акціонерне товариство може здійснювати публічне та приватне розміщення акцій. Приватне акціонерне товариство може здійснювати тільки приватне розміщення акцій. У разі прийняття загальними зборами приватного акціонерного товариства рішення про здійснення публічного розміщення акцій до статуту товариства вносяться відповідні зміни, у тому числі про зміну типу товариства – з приватного на публічне.

Товариством з обмеженою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів.

Товариством з додатковою відповідальністю є господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників.

Повним товариством є господарське товариство, всі учасники якого відповідно до укладеного між ними договору здійснюють підприємницьку діяльність від імені товариства і несуть додаткову солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

Командитним товариством є господарське товариство, в якому один або декілька учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть за його зобов'язаннями додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернено стягнення (повні учасники), а інші учасники присутні в діяльності товариства лише своїми вкладками (вкладники).

Учасниками повного товариства, повними учасниками командитного товариства можуть бути лише особи, зареєстровані як суб'єкти підприємництва.

Дані Державної служби статистики України свідчать, що суб'єкти, зареєстровані в ЄДРПОУ на 1 січня 2016 р., були представлені в основному юридичними особами – 1 121 347 одиниць, а кількість відокремлених підрозділів становила 38 545 одиниць, на 1 січня 2017 р. кількість юридичних осіб склала 1 185 071 одиницю, а відокремлених підрозділів – 44 982 одиниці (**табл. 1.3**). За 2016 рік суттєво зросла кількість товариств з обмеженою відповідальністю (на 44 196 одиниць або на 9%), таких неприбуткових організацій, як об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (на 8971 одиницю або на 52%) та громадських організацій (на 5667 одиниць або на 8%). Зменшення кількості юридичних осіб найбільше відбулося серед органів влади (на 941 одиницю), акціонерних товариств (на 368 одиниць, при цьому кількість публічних акціонерних товариств зменшилася на 364 одиниці, а кількість приватних акціонерних товариств, навпаки, зросла на 199 одиниць), дочірніх підприємств (на 70 одиниць), державних підприємств (на 37 одиниць).

Серед юридичних осіб майже половину (44%) становлять товариства з обмеженою відповідальністю, 18% – приватні підприємства, 6% – громадські організації, 4% – фермерські господарства, 2% – релігійні організації, профспілки, кооперативи. Частка інших юридичних осіб (комунальні, дочірні підприємства, акціонерні товариства, політичні партії, благодійні організації, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку тощо) не перевищує 1,5%. В складі відокремлених підрозділів (без статусу юридичних осіб) основну частку (90%) становлять філії, а 10% – представництва.

Згідно із Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого та середнього підприємництва в Україні» та ст. 55 Господарського кодексу України, підприємства залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до мікропідприємств, малих підприємств, середніх або великих підприємств.

Суб'єктами мікропідприємництва є:

1) фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

2) юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

1) фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період

Таблиця 1.3 – Суб'єкти ЄДРПОУ за організаційними формами

Види	на 1 січня 2016 р., одиниць	на 1 січня 2017 р., одиниць	Зміни, одиниць	Структура на 1 січня 2016 р.	Структура на 1 січня 2017 р.
Юридичні особи (без урахування відокремлених підрозділів)	1 121 347	1 185 071	63 724	100,0%	100,0%
Фермерське господарство	43 743	44 409	666	3,9%	3,7%
Приватне підприємство	201 788	202 352	564	18,0%	17,1%
Державне підприємство	4019	3982	-37	0,4%	0,3%
Казенне підприємство	33	32	-1	0,0%	0,0%
Комунальне підприємство	11 438	11 677	239	1,0%	1,0%
Дочірнє підприємство	12 336	12 266	-70	1,1%	1,0%
Іноземне підприємство	676	670	-6	0,1%	0,1%
Підприємство громадського об'єднання (релігійної організації, профспілки)	3288	3313	25	0,3%	0,3%
Підприємство споживчої кооперації	1254	1234	-20	0,1%	0,1%
Акціонерні товариства	15 571	15 203	-368	1,4%	1,3%
З них:					
публічне акціонерне товариство	3486	3122	-364	0,3%	0,3%
приватне акціонерне товариство	4149	4348	199	0,4%	0,4%
Товариство з обмеженою відповідальністю	488 205	532 401	44 196	43,5%	44,9%
Товариство з додатковою відповідальністю	1336	1392	56	0,1%	0,1%
Повне товариство	1361	1378	17	0,1%	0,1%
Командитне товариство	387	384	-3	0,0%	0,0%
Кооперативи	25 763	26 460	697	2,3%	2,2%
Органи влади, організації (установи, заклади)	102 218	101 277	-941	9,1%	8,5%
Асоціація	2260	2331	71	0,2%	0,2%
Корпорація	560	564	4	0,0%	0,0%
Консорціум	66	69	3	0,0%	0,0%
Концерн	195	195	0	0,0%	0,0%
Спілка споживчих товариств	322	323	1	0,0%	0,0%
Інші об'єднання юридичних осіб	756	767	11	0,1%	0,1%
Товарна біржа	595	613	18	0,1%	0,1%
Кредитна спілка	1090	1090	0	0,1%	0,1%
Споживче товариство	4337	4400	63	0,4%	0,4%
Недержавний пенсійний фонд	72	72	0	0,0%	0,0%
Політична партія	15 557	15 817	260	1,4%	1,3%
Громадська організація	70 321	75 988	5667	6,3%	6,4%
Громадська спілка	753	990	237	0,1%	0,1%
Релігійна організація	23 261	24 072	811	2,1%	2,0%
Профспілка, об'єднання профспілок	26 321	26 899	578	2,3%	2,3%
Творча спілка (інша професійна організація)	279	292	13	0,0%	0,0%
благодійна організація	15 384	16 837	1453	1,4%	1,4%
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	17 109	26 080	8971	1,5%	2,2%
Орган самоорганізації населення	1415	1497	82	0,1%	0,1%
Відокремлені підрозділи юридичних осіб, у тому числі:	38 545	44 982	6437	3,4%	3,8%
філія (інший відокремлений підрозділ)	34 278	40 636	6358	3,1%	3,4%
представництво	4267	4346	79	0,4%	0,4%

(календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

2) юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Всі інші суб'єкти відносяться до суб'єктів середнього підприємництва.

Дані Державної служби статистики України свідчать про суттєве переважання в структурі всіх суб'єктів господарювання суб'єктів малого підприємництва в цілому і мікропідприємництва зокрема. Подібна ситуація є характерною і для структури підприємств: лише 0,1% з їх загальної кількості належить до групи великих, 5% – до групи середніх і 95% – до групи малих підприємств (*табл. 1.4*).

В 2016 р. за даними Державної служби статистики України серед усіх підприємств України (306 369 одиниць) великих – 383 одиниці або 0,1%, середніх – 14 832 одиниці або 4,8%, малих – 291 154 одиниці (95%), в тому числі мікропідприємств – 247 695 одиниць

Таблиця 1.4 – Структура підприємств України за розмірами

Рік	Великі		Середні		Малі		Мікро-підприємства		Всього
	Одиниць	У відсотках до загальної кількості	Одиниць	У відсотках до загальної кількості	Одиниць	У відсотках до загальної кількості	Одиниць	У відсотках до загальної кількості	
2010	586	0,2%	20 983	5,5%	357 241	94,3%	300 445	79,3%	378 810
2011	659	0,2%	20 753	5,5%	354 283	94,3%	295 815	78,7%	375 695
2012	698	0,2%	20 189	5,5%	344 048	94,3%	286 461	78,5%	364 935
2013	659	0,2%	18 859	4,8%	373 809	95,0%	318 477	81,0%	393 327
2014	497	0,1%	15 906	4,7%	324 598	95,2%	278 922	81,8%	341 001
2015	423	0,1%	15 203	4,4%	327 814	95,5%	284 241	82,8%	343 440
2016	383	0,1%	14 832	4,8%	291 154	95,0%	249 695	81,5%	306 369

За 2010–2016 роки кількість всіх підприємств зменшилася на 72 441 одиниці або на 19%. Кількість великих підприємств зменшилася на 203 одиниці або на 35%, кількість середніх – на 6151 одиницю або на 29%, малих – на 66 087 одиниць або на 18%, мікропідприємств – на 50 750 одиниць або на 17%.

Великі підприємства зареєстровані в основному за такими видами діяльності, як: промисловість (208 суб'єктів), торгівля та ремонт (116 суб'єктів), транспорт (21 суб'єкт) сільське, лісове, рибне господарство (20 суб'єктів), інформація та телекомунікація (6 суб'єктів). Основна частка підприємств України в 2016 р. за всіма видами діяльності представлена суб'єктами малого підприємництва в цілому і мікропідприємствами зокрема (*табл. 1.5*).

У Податковому кодексі України надається визначення лише «великих платників податків» суб'єктів підприємницької діяльності.

Великий платник податку – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 (п'ятсот) мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 (дванадцять) мільйонів гривень (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

Окрему категорію юридичних осіб становлять неприбуткові організації. Класифікація неприбуткових установ та організацій пропонується в Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України № 440 від 13 липня 2016 р. із змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України № 195 від 29 березня 2017 р.

Реєстр неприбуткових установ та організацій є автоматизованою системою збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України.

Реєстр ведеться з метою забезпечення:

- дотримання єдиних принципів ідентифікації неприбуткових організацій, а також ведення їх обліку контролюючими органами;
- контролюючих органів відомостями, що містяться в Реєстрі, для здійснення контролю за неприбутковими організаціями, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України;
- організації проведення суцільного і вибіркового аналізу;
- надання відомостей, що містяться в Реєстрі, відповідно до законодавства.

Ознака неприбутковості організації присвоюється за окремими групами підприємств, установ та організацій відповідно до пп. 133.4.6 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу за такою структурою:

- (0031) – бюджетні установи;
- (0032) – громадські об'єднання;
- (0033) – політичні партії;

Таблиця 1.5 – Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2016 році

	У тому числі						З них мікропідприємства	
	Великі підприємства		Середні підприємства		Малі підприємства		Одиниць	У відсотках до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності
	Одиниць	У відсотках до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності	Одиниць	У відсотках до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності	Одиниць	У відсотках до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності		
Усього, одиниць	383	0,1%	14 832	4,9%	291 154	95,0%	247 695	80,8%
Усього	306 369							
Сільське, лісове та рибне господарство	44 998	0,0%	2501	5,6%	42 477	94,4%	37 457	83,2%
Промисловість	38 555	0,5%	4652	12,1%	33 695	87,4%	25 024	64,9%
будівництво	24 333	0,0%	766	3,2%	23 565	96,8%	19 633	80,7%
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт авто-транспортних засобів і мотоциклів	82 192	0,1%	2644	3,2%	79 432	96,7%	69 356	84,4%
Транспорт; складське господарство, пошто-ва та кур'єрська діяльність	13 716	0,2%	1101	8,0%	12 594	91,8%	10 022	73,1%
Тимчасове розміщування й організація харчування	6544	0,0%	243	3,7%	6300	96,3%	5116	78,2%
Інформація та телекомунікації	11 932	0,0%	331	2,8%	11 595	97,2%	9933	83,2%
Фінансова та страхова діяльність	3786	0,0%	255	6,7%	3530	93,3%	2968	78,4%
Операції з нерухомим майном	30 913	0,0%	425	1,4%	30 486	98,6%	27 747	89,8%
Професійна, наукова та технічна діяльність	24 853	0,0%	547	2,2%	24 304	97,8%	21 962	88,4%
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	13 801	0,0%	873	6,3%	12 926	93,7%	10 335	74,9%
Освіта	1855	—	52	2,8%	1803	97,2%	1489	80,3%
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3936	—	284	7,2%	3652	92,8%	2533	64,4%
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	1705	0,1%	112	6,6%	1591	93,3%	1328	77,9%
Надання інших видів послуг	3250	—	46	1,4%	3204	98,6%	2792	85,9%

- (0034) – творчі спілки;
- (0035) – релігійні організації;
- (0036) – благодійні організації;
- (0037) – пенсійні фонди;
- (0038) – спілки;
- (0039) – асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- (0040) – житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому відповідно до закону прийнято в експлуатацію закінчений будівництвом житловий будинок і такий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом);
- (0041) – дачні (дачно-будівельні) кооперативи;
- (0042) – садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- (0043) – об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- (0044) – професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок;
- (0045) – організації роботодавців та їх об'єднання;
- (0046) – сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи;
- (0047) – кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- (0048) – інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам, встановленим п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації.

Контролюючий орган здійснює включення неприбуткової організації до Реєстру в разі, коли організація відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи неприбуткової організації містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їх праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи неприбуткової організації передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;
- установчі документи неприбуткової організації передбачають, що доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої організації, реалізації мети (цілей,

завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Реєстр включає ідентифікаційні та реєстраційні відомості про неприбуткові організації, зокрема:

- код згідно з ЄДРПОУ;
- найменування неприбуткової організації;
- дату включення неприбуткової організації до Реєстру, починаючи з якої визначається строк безперервної реєстрації неприбуткової організації; ознаку неприбутковості;
- дату присвоєння ознаки неприбутковості або її зміни;
- дату та номер рішення про включення, повторне включення неприбуткової організації до Реєстру або зміну ознаки неприбутковості;
- дату скасування ознаки неприбутковості;
- дату та номер рішення про виключення неприбуткової організації з Реєстру;
- найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу.

Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на платників, що знаходяться на:

- загальній системі оподаткування;
- на спеціальному податковому режимі (спеціальному режимі оподаткування).

Спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу).

Відповідно до ст. 64-1 Господарського кодексу України підприємства, крім державних та комунальних підприємств, зобов'язані встановлювати свого кінцевого бенефіціарного власника (контролера), регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього та надавати її державному реєстратору у випадках та в обсязі, передбачених законом, зокрема Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців».

Термін «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)» розуміється у значенні, що вживається в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від .

Кінцевий бенефіціарний власник (контролер) – це фізична особа, яка незалежно від формального володіння має можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб.

Вплив здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною часткою, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління. Кінцевим бенефіціарним власником (контролером) також є особа, яка має можливість впливати шляхом

прямого або опосередкованого володіння однією особою самостійно або разом з пов'язаними фізичними та/ або юридичними особами часткою в юридичній особі в розмірі понад 25% статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі.

При цьому фізичною особою – кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого права.

Крім того, кінцевий бенефіціарний власник (контролер) у юридичної особи може бути і відсутній.

1.3. Характеристика та основні елементи сучасної системи оподаткування юридичних осіб

Згідно з Податковим кодексом України, податкову систему (систему оподаткування) становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. Однак, таке тлумачення розглядає податкову систему, не вдаючись до глибокого аналізу. У той час, як податкова система у ширшому розумінні являє собою регламентовану законодавством сукупність податкових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створених товарів та послуг.

Необхідно наголосити на тому, що, незважаючи на часте отождоження понять «податкова система» та «система оподаткування», ці два терміни, все ж, мають деякі відмінності. По-суті, система оподаткування є частиною податкової системи «податкова система» є дещо ширшим поняттям, яке включає в себе і систему оподаткування.

Податкова система має три підсистеми, які хоч і є взаємозалежними, але можуть розглядатися окремо одна від одної (**рис. 1.5**).

Статтею 4 Податкового кодексу України визначено такі засади оподаткування в Україні:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори,



Рис. 1.5. Структура податкової системи

платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- фінансова достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку .
- Охарактеризувати, яким чином побудована податкова система, можна, дослідивши її устрій. Основою його виступають:
 - порядок встановлення і скасування податків і зборів;
 - види функціонуючих у державі податків та зборів;
 - порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;
 - повноваження сільських, селищних та міських рад у податковому процесі.

Порядок встановлення і скасування податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру, а також пільг їх платникам регулюється Податковим кодексом

України. Повноваження щодо встановлення і скасування податків, зборів та пільг їх платникам, згідно з Податковим кодексом України, мають Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим а також сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Отже, згідно з Податковим кодексом України:

1. Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає:

- перелік загальнодержавних податків та зборів;
- перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

2. До повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим належать:

- установлення на території Автономної Республіки Крим рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у межах їх граничних ставок, визначених законодавством;
- зміна розміру ставок рентної плати, у межах її граничних ставок та в порядку, встановленому законодавством;
- визначення розміру і надання додаткових податкових пільг у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим.

3. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів й до їх повноважень належать:

- встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених законом;
- визначення переліку податкових агентів;
- до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Крім того, сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Необхідно також згадати такі важливі поняття як база оподаткування, податковий період та податковий обов'язок.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Вона є єдиною для розрахунку і обліку податку.

Податковим періодом є встановлений законодавством період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів, який може складатися з кількох звітних періодів.

Звітним (або базовим податковим) періодом називають період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів.

Обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку та в строк, встановлені законом, називається податковим обов'язком. Він виникає у платника за кожним податком та збором, є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків. Може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента, а відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених законодавством України.

Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

- ліквідація юридичної особи;
- смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;
- втрата особою ознак платника податку;
- скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Відповідно до п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України (ПКУ) обов'язковими визначені наступні елементи податку:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- податкові пільги;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Платники податку. Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або

проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

База оподаткування. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ПКУ для кожного податку окремо.

У певних випадках, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків, а також конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку.

Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

Ставка податку. Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки податку класифікуються за змістом (базова (основна), гранична) та способом визначення (абсолютна, відносна).

Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку. У певних випадках, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Механізм оподаткування реалізується у тому числі й через його методи. Методи

оподаткування – форма залежності між ставками податку і величиною бази оподаткування.

Вирізняють такі основні методи оподаткування: рівне, пропорційне, прогресивне і регресивне оподаткування.

При рівному оподаткуванні для кожного платника встановлюється рівна сума податку, тобто фактично ставка не застосовується. Таке оподаткування ще називають подушним. Це найдавніший і найпростіший метод. Він не враховує майнового стану платника й застосовується досить рідко.

При пропорційному оподаткуванні для кожного платника встановлюється рівна ставка (але не сума) податку. Ставка податку не залежить від величини бази оподаткування і є єдиною. Із зростанням бази оподаткування сума податку збільшується пропорційно. Тобто даний метод враховує майновий стан та платоспроможність платника. Сума податку буде різною для платників з різним майновим станом та доходами.

При прогресивному оподаткуванні значення податкової ставки збільшуються із зростанням бази оподаткування. Вибір прогресивного оподаткування обґрунтовується поняттям дискреційного доходу, який визначається як різниця між сукупним доходом і доходом, що витрачається на задоволення першочергових потреб, оскільки саме дискреційний дохід визначає справжню платоспроможність платника.

При регресивному методі, на відміну від прогресивного, із зростанням бази оподаткування розмір ставки оподаткування зменшується, а не збільшуються. Широкого застосування на сьогодні даний метод не має.

Податкові пільги. Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору та/або сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним податковим законодавством.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Платник податків також вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів.

Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Порядок обчислення податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Податковий період. Податковим періодом визнається встановлений чинним податковим законодавством період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених податковим законодавством, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

Порядок сплати податків та зборів. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, в готівковій або безготівковій формі.

Порядок сплати податків та зборів встановлюється чинним податковим законодавством для кожного податку окремо.

Строк сплати податку та збору. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо.

Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі відстрочки або розстрочки. При цьому зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку.

Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Податкова звітність подається у формі податкової декларації (розрахунок). Податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

Державні органи, які встановлюють форми податкових декларацій, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків.

Якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, який затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності.

До визначення нових форм декларацій (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені чинним податковим законодавством строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений податковим законодавством звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Податкова декларація подається за вибором платника податків в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, визначеного цією статтею, а при поданні податкової звітності в електронній формі, – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації.

Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

Незалежно від факту втрати або зіпсуття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового

зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених чинним податковим законодавством.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів декларації (інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірки не підлягають). За умови відсутності порушень, посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання контролюючим органом.

У разі подання платником податків до контролюючого органу податкової декларації, заповненої з порушенням вимог податкового законодавства, такий контролюючий орган зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови:

- у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;
- у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника – протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право:

- подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання;
- оскаржити рішення контролюючого органу у порядку, передбаченому чинним податковим законодавством.

Якщо в установленому законодавством порядку встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання контролюючим органом.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених Податковим кодексом.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інформатизації, формування і використання національних електронних інформаційних ресурсів, впроваджує та утримує автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності» для надання послуг з подання за допомогою мережі Інтернет в електронному вигляді звітності, обов'язковість подання якої встановлено законодавством, до міністерств, інших органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» повинна забезпечувати підтримку роботи засобів електронного цифрового підпису всіх

акредитованих центрів сертифікації ключів, що працюють на ринку України відповідно до чинного законодавства.

Опис форматів (стандартів), структура електронних документів, що забезпечує подання електронної звітності до автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності», повинні розміщуватися та підтримуватися в актуальному стані на безоплатній для користувачів основі на загальнодоступних інформаційних ресурсах центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику та тих органів державної влади, до яких обов'язковість подання звітності встановлена законодавством.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» та всі її компоненти є державною власністю. За допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» або її компонентів можуть надаватися інші послуги.

Податкові декларації, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- календарному року, – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Згідно з п. 44.1 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим п. 44.1 ПКУ.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених у п. 44.1 ПКУ, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності (п. 44.3 ПКУ).

Якщо документи, визначені у п. 44.1 ПКУ, пов'язані з предметом перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, такі документи повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи судом, але не менше строків, передбачених п. 44.3 ПКУ (п. 44.4 ПКУ).

Тобто, ст. 44 ПКУ встановлено мінімальний термін зберігання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, – 1095 днів з дня подання відповідної податкової звітності із збільшенням цього строку при проведенні процедури оскарження у разі визначення сум зобов'язання контролюючими органами.

Зміна механізму оподаткування (наприклад, зміна ставок, порядку обчислення податків тощо) може призвести до формування якісно нової податкової системи, змінюючи її структуру, проте залишаючи незмінними кількісний та якісний склад податків.

У найбільш узагальненому вигляді всі податки можна згрупувати за типовими ознаками, здійснивши їх наукову класифікацію.

Наприклад, в залежності від застосування державою принципів оподаткування (принцип отриманих благ та принцип платоспроможності), податки поділяються на три види:

1) прогресивний податок (з кожної додаткової одиниці доходу вилучається все більша величина податку, тобто середня податкова ставка підвищується в залежності від зростання доходу);

2) регресійний податок (з кожної додаткової одиниці доходу вилучається все менша його величина, тобто середня податкова ставка зменшується із зростанням доходу);

3) пропорційний податок (середня податкова ставка залишається незмінною).

Крім того, існують інші класифікації податків:

1) за рівнем державних структур:

- загальнодержавні (встановлюються державними органами влади вищого рівня);
- місцеві (встановлюються місцевими органами влади та управління);

2) за періодичністю стягнення:

- одноразові (сплачуються один раз протягом певного часу за вчинення певних дій);
- систематичні або регулярні (сплачуються з певною періодичністю – щомісячно, щоквартально тощо);

3) за формою оподаткування:

- прямі (вилучаються безпосередньо у власників майна, отримувачів доходу);
- непрямі (вилучаються безпосередньо у сфері реалізації або споживання

товарів та послуг, тобто перекладаються на споживача і не залежать від рівня доходу);

4) за характером використання:

- загального призначення (державні мита, збір за обов'язкове державне або пенсійне страхування);
- цільові (наприклад земельний податок, збір з власників собак, за паркування автомобіля);

5) за методом стягнення:

- розкладні (спочатку встановлюється обсяг податкових надходжень, необхідних для потреб держави, а потім цю суму розкладають на окремі частини за територіями та між окремими платниками);
- окладні (встановлюються спочатку податкові ставки, після цього – розмір податку для кожного платника);

6) за суб'єктом (платником):

- з юридичних осіб (наприклад ПДВ, на прибуток, акцизний податок);
- з фізичних осіб (наприклад податок на майно);
- з юридичних та фізичних осіб (наприклад земельний податок, податок з власників транспортних засобів);

7) за об'єктом:

- податки на доходи (наприклад на заробітну плату, прибуток);
- податки на майно (сплачуються постійно впродовж усього часу перебування майна у власності);
- податки на споживання (сплачуються при використанні доходів).

Податковий кодекс України визначає такі податки та збори:

1) Загальнодержавні (обов'язкові до сплати на усій території України):

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито;

2) Місцеві (обов'язкові до сплати на території відповідних територіальних громад):

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

В окремі розділи кодекс виділяє податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, податок на майно, рентну плату.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Назвіть основні відмінності підприємництва від некомерційної господарської діяльності.
2. Хто є суб'єктами господарювання?
3. Хто входить до складу господарських організацій?
4. Хто є «платниками податків» згідно з Податковим кодексом України та якими є їх основні ознаки?
5. Дайте визначення «юридична особа» та охарактеризуйте форми, в яких можуть створюватися юридичні особи.
6. Назвіть основні критерії класифікації підприємств.
7. Що таке ЄДРПОУ та ЄДР?
8. Розкрийте принципи формування КВЕД.
9. Якими видами представлені господарські товариства?
10. На основі яких критеріїв здійснюється поділ підприємств на великі, середні, малі та мікропідприємства?
11. Розкрийте основні характеристики «кінцевого бенефіціарного власника (контролера)».
12. За якими вимогами здійснюється включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій?
13. Які обов'язкові елементи визначаються під час встановлення податку відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України?
14. Охарактеризуйте види податків і зборів.
15. Які податки і збори включаються до загальнодержавних?
16. Які податки і збори включаються до місцевих?
17. Поясніть сутність спеціальних податкових режимів.
18. Що є об'єктом та базою оподаткування податків?
19. Які існують види ставок податків?
20. Що є податковими пільгами?
21. Охарактеризуйте механізм обчислення податків і зборів.
22. Розкрийте обов'язки та права юридичних осіб як платників податків.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Господарські організації – це:

- а) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- б) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;
- с) фізичні особи – підприємці та юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також неприбуткові організації та установи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- д) організації, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до

Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів;

е) самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності.

2. Суб'єктами мікропідприємництва є:

а) виключно фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

б) виключно юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

с) виключно фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

д) виключно юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

е) немає правильної відповіді.

3. Класифікація підприємств на мікропідприємства, малі підприємства, середні або великі підприємства здійснюється за такими критеріями:

а) кількість працюючих;

б) обсяг валового доходу від реалізації;

с) кількість працюючих та обсяг валового доходу від реалізації продукції за рік;

д) кількість працюючих та загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;

е) загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби.

4. Визначення «великих платників податків» згідно з Податковим кодексом України здійснюється за такими критеріями:

- а) обсяг доходу від усіх видів діяльності або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;
- б) обсяг доходу від усіх видів діяльності або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;
- в) кількість працюючих та обсяг доходу від усіх видів діяльності;
- г) кількість працюючих та загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;
- д) загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби.

5. Підприємство – це:

- а) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- б) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;
- в) фізичні особи – підприємці та юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також неприбуткові організації та установи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- г) організації, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів;
- д) самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності.

6. Такий вид підприємств як комунальне підприємство виділено за такою ознакою як:

- а) форма власності;
- б) бюджетний устрій;
- в) спосіб утворення та формування статутного фонду;
- г) кількість працюючих;
- д) місце розташування.

7. Такий вид підприємств як унітарне підприємство:

- а) виділено за такою ознакою як форма власності;
- б) виділено за такою ознакою як спосіб утворення (заснування) і формування статутного фонду;

- c) виділено за такою ознакою як юридичний статус засновника;
- d) виділено за такою ознакою як бюджетний устрій;
- e) не передбачено Цивільним та Господарськими кодексами.

8. Враховуючи вимоги Цивільного та Господарського кодексів може бути створене таке підприємство:

- a) приватне колективне;
- b) комунальне унітарне;
- c) колективне казенне;
- d) приватне змішане;
- e) унітарне корпоративне.

9. Господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників, є:

- a) приватним акціонерним товариством;
- b) товариством з додатковою відповідальністю;
- c) товариством з обмеженою відповідальністю;
- d) повним товариством;
- e) командитним товариством.

10. Відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій, і не є юридичною особою – це:

- a) дочірнє підприємство;
- b) материнське підприємство;
- c) філія;
- d) представництво;
- e) кафедра.

11. Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на:

- a) великих, середніх, малих та мікро– платників податків;
- b) платників, що знаходяться на загальній системі оподаткування, та на платників, що знаходяться на спеціальному податковому режимі (спеціальному режимі оподаткування);
- c) платників та неплатників податків;
- d) платників податків та податкових агентів;
- e) платників податків та неприбуткові організації.

12. Платниками податків є:

- а) фізичні особи;
- б) юридичні особи та їх відокремлені підрозділи;
- в) фізичні, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування;
- г) фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, що мають об'єкти оподаткування;
- д) фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, що мають об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування і на яких законом покладено обов'язок сплати податків і зборів.

13. Податкова система України – це:

- а) сукупність загальнодержавних податків;
- б) сукупність місцевих податків;
- в) сукупність загальнодержавних зборів;
- г) сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів;
- д) сукупність місцевих зборів.

14. До загальнодержавних податків належить:

- а) мито;
- б) податок на майно;
- в) єдиний податок;
- г) збір за місце паркування транспортних засобів;
- д) туристичний збір.

15. До місцевих податків та зборів належить:

- а) мито;
- б) екологічний податок;
- в) податок на майно;
- г) рентна плата;
- д) акцизний податок.

16. Гранична ставка – це:

- а) ставка окремого податку;
- б) максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком;
- в) розмір встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;
- г) розмір встановлюється у відсотках або кратному відношенні до одиниці натурального виміру бази оподаткування;
- д) менший розмір ставки окремого податку.

17. Не є податковим періодом:

- а) календарний рік;
- б) календарне півріччя;

- с) календарні три квартали;
- д) календарний день;
- е) календарна декада.

18. Податкова декларація за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається:

- а) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;
- б) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;
- с) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;
- д) протягом 50 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;
- е) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду.

19. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів:

- а) не менше 365 днів з дня подання податкової декларації;
- б) не менше 730 днів з дня подання податкової декларації;
- с) не менше 1460 днів з дня подання податкової декларації;
- д) не менше 1095 днів з дня подання податкової декларації;
- е) не менше 3650 днів з дня подання податкової декларації.

20. Сплата податків та зборів здійснюється:

- а) в натуральній формі;
- б) за договорами переуступки боргу;
- с) в грошовій формі у іноземній валюті;
- д) в грошовій формі у національній валюті України;
- е) в не грошовій формі.

Тема 2. Державний аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів

2.1. Сутність контролю та системи державного фінансового контролю: теоретичний аспект

2.2. Принципи державного аудиту

2.3. Фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів

2.4. Особливості державного аудиту податкових пільг та субсидій: зарубіжний досвід

2.1. Сутність контролю та системи державного фінансового контролю: теоретичний аспект

Сучасний рівень розвитку економічних відносин в Україні, прагнення до постійного вдосконалення процесу управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Найважливішою в цьому відношенні є створена система контролю, яка має забезпечити рівновагу та доцільність функціонування суспільства.

Поняття контролю формувалось протягом цілої історії людського суспільства з його економічними та політичними суперечностями.

Існування держави передбачає державне управління, коли необхідними стають: видання норм (законів), виконання цих норм, захист норм, виявлення відмінностей між нормами, що діють, і фактами, які відбулися.

Постійне прагнення державного управління якнайкраще відреагувати на виявлені відхилення зумовлює результат – додержання законів, найліпші умови для проживання людей в такому суспільстві. Отже, функція контролю, яку виконує державне управління, є життєво необхідною в суспільстві.

Контроль – виявлення відхилення між тим, що є (факт), і тим, що має бути (норма, закон).

факт – норма = + або – (відхилення).

Факт (лат. factum – зроблене) означає дійсне, об'єктивно існуюче явище. Факт є елементарним моментом господарського процесу, який змінює чи підтверджує склад засобів підприємства чи (і) їх джерел. Коли факти господарського життя фіксуються бухгалтерією, вони стають конкретними і за змістом характеризуються

місцем, де факт відбувався, моментом, часом його виникнення і продовження, особами, які беруть участь у ньому, обсягом, що становить його зміст, і мовою, якою він описується.

В бухгалтерському обліку виділяють три групи фактів господарського життя: стан, дія, подія. В бухгалтерії кожний факт документується, тому йдеться про відображення в документі не самого факту, а інформації про нього. Інформація про факт характеризує його зміст: натурально-речовий, фінансовий, речово-правовий, зобов'язально-правовий, адміністративно-правовий, часовий.

Завданням бухгалтерського обліку є відтворення та організація фактів господарського життя спеціальними засобами, які дають змогу якнайпростіше та якнайдоступніше їх описати. Тому лише бухгалтерський облік є засобом пізнання й фіксації фактів.

Зміст поняття «норма» багатогранний. Уявлення про норму як про певний середній показник, що не має чітко окреслених меж, привело до розуміння норми як середньостатистичної величини. Однак таке визначення не може бути вичерпним, оскільки на обмеженій кількості фактів статистичні закономірності не проявляються, а середні величини, виділені з неоднорідної сукупності, дають спотворену кількісну характеристику невизначеної якості відносно індивідуальної норми. Будь-яка норма включає не тільки середню величину, а й відхилення від неї у певному діапазоні. Тому такі відхилення є не контрольними різницями, а допустимими коливаннями значень у межах норми.

Норма для будь-якої економічної системи – це засіб регуляції дій об'єктів системи, що закріплює такі дії, робить її найбільш характерною для більшості представників економічної системи. Норма в такому випадку відіграє роль стабілізуючого чиннику. З одного боку, це є ефективним механізмом збереження функціонування економічної системи, а з другого – приводом до стримування її розвитку.

За видами норми поділяються на правові, економічні, політичні, релігійні, організаційні, мораль, звичаї тощо.

Норми в сфері оподаткування визначаються Податковим кодексом та іншими нормативними документами, що деталізують питання оподаткування.

1. *Кожен факт пов'язаний зі своєю нормою:*

а) факт – норма = 0;

б) норма – факт = 0.

Позначимо нараховану суму податку через Н (норма), фактично сплачену суму – Ф (факт), відхилення між ними – В, а значення цього відхилення у прикладі Х;

в) факт – норма = (+ Х);

норма – факт = (– Х) +, – Х відхилення негативне.

2. *Відхилення між нормами й фактами та між фактами й нормами вимірюють в абсолютних величинах (числах). Проте деякі норми й факти, що не можуть*

бути виявлені в абсолютних значеннях, вимірюють у відносних величинах (відсотках, коефіцієнтах).

Державне господарство різноманітне й складне. Тому відхилення від норм здійснюється постійно.

Приклад

Ставка оподаткування ПДВ операцій з продажу	20%	Н
Ставка оподаткування ПДВ експортних операцій	0%	Н
Відхилення	+ 20%	

Отже, першопричиною існування контролю в суспільно-господарській сфері держави є саморегулятивні чинники.

Необхідність контролю викликана потребою саморегулювання його діяльності, стеження за діяльністю інших суб'єктів. Отже, необхідність податкового контролю зумовлена потребою регулювання належного процесу оподаткування та сплати податків.

Спроможність держави здійснювати контроль визначається умовами, за яких такий контроль можливий. Це, насамперед, існування суб'єкта, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможливує контроль. Так, у ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами в сфері оподаткування визначені органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Наявність підконтрольного об'єкта, на який спрямовано дії контролюючого суб'єкта, – друга умова можливості здійснення контролю. Між контролюючим суб'єктом та підконтрольним об'єктом у результаті здійснення контрольних дій виникає зв'язок, який є контрольними діями. Це є наступною умовою можливості здійснення контролю в певному просторі, яким може виступати окреме підприємство або все суспільство в цілому.

Наявність зазначених складових є необхідними і достатніми умовами існування контролю.

Податковий контроль, як функція управління – це спеціалізований різновид управлінської діяльності, зміст якої полягає в одержанні інформації від функцій цілепокладання і нормування та обліку, зіставленні одержаної інформації та передавання наслідків порівняння для виконання функції регулювання (**рис 2.1**).

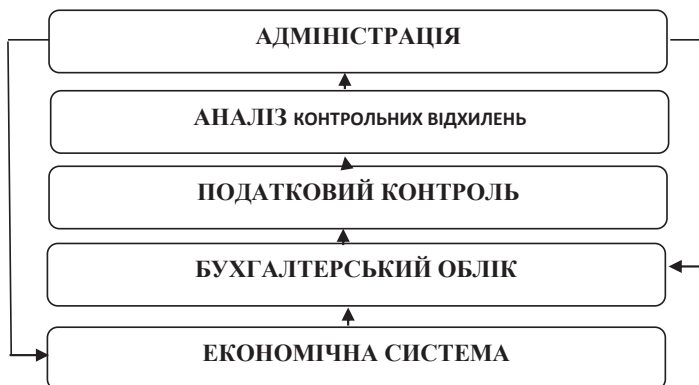


Рис. 2.1. Функція податкового контролю в процесі управління

Податковий контроль, як функцію управління, характеризує сукупність дій щодо:

- 1) визначення фактичного стану чи дії підконтрольного об'єкта щодо нарахування та сплати податків;
- 2) зіставлення фактичних даних щодо розрахунків за податками з нормативними, тобто базою порівняння, визначеною нормами, інструкціями, законом, чи величиною, основою на раціональності;
- 3) оцінки відхилень, які перевищують допустимий рівень, коли економічна система чи об'єкт перебуватимуть у стані нерівноваги, яка впливає на функціональність;
- 4) виявлення причин такого відхилення.

Інформація, яка надходить до адміністрації і відображає процеси функціонування економічної системи, впливає на саму систему у вигляді прийнятих управлінських рішень, і знаходиться постійно в полі зору фінансового контролю.

З метою виявлення відхилень від норм в сфері оподаткування у державі створено систему контролю, яка відповідає таким вимогам свого функціонування:

- а) органи контролю повинні стояти поза інтересами і приватними, і загальними, тобто бути незалежними;
- б) органи контролю повинні бути поза господарювання, поза розпорядчими та виконавчими функціями;
- в) органи контролю, виявивши відхилення, повинні діяти в напрямі можливих попереджень їх виникнення;
- г) органи контролю повинні брати участь у державному процесі формування норм, особливо господарських і економічних, тобто здійснювати оформлення економічних норм у законодавчі;
- д) органи контролю повинні класифікувати відхилення на такі, що порушують

інтереси держави з цивільних та кримінальних правил та такі, що порушують інтереси державного господарства з отримання економічних вигід та порушення економічних законів.

В Україні створено систему контролю в сфері оподаткування, яка ґрунтується на засадах загальної теорії систем та теорії контролю.

Сукупність взаємопов'язаних контрольними діями контролюючого суб'єкта, підконтрольного об'єкта є системою контролю. Схематично систему контролю можна подати як поєднання трьох її елементів (**рис. 2.2**).

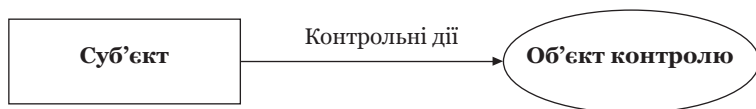


Рис. 2.2. Система контролю

Сутність елементів системи контролю інтерпретують як:

суб'єкт контролю – це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають у економічному середовищі;

об'єкт контролю – це особа чи інституція, на діяльність якої спрямовані контрольні дії контролюючого суб'єкта, що перебуває в економічному середовищі;

контрольні дії – це процедури зіставлення фактичних даних про діяльність підконтрольного об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються суб'єктом контролю з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних відхилень).

Процес контролю – це сукупність дій, які контролюючі суб'єкти спрямовують до підконтрольних об'єктів для досягнення мети контролю.

Контрольні дії характеризують відносини між суб'єктом і об'єктом контролю, які залежать від їх місцезнаходження відносно один до одного, принципів і повноважень.

Суб'єкт і об'єкт контролюючої системи за взаємним відношенням мають два варіанти розташування:

перший, коли суб'єкт контролю ідентифікується з об'єктом контролю, тобто являється однією юридичною (чи фізичною) особою (**рис. 2.3**);

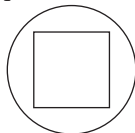


Рис. 2.3. Ідентифікація суб'єкта і об'єкта контролю як однієї юридичної (чи фізичної) особи

○ – об'єкт контролю; □ – суб'єкт контролю.

Така взаємодія вказує на спрямування контрольних повноважень на власну діяльність і характеризує самоконтроль, внутрішній контроль.

Другий варіант передбачає існування в економічному середовищі як мінімум двох осіб, пов'язаних між собою контрольною діяльністю, які можуть перебувати як суб'єкт та об'єкт контролю в наступних ситуаціях (**рис. 2.4**).



Рис. 2.4. Взаємне розташування елементів контролю за умови їх ідентифікації як двох різних осіб

Ситуація 1 характеризує стан суб'єкта контролю, який по відношенню до об'єкта контролю здійснює контрольні дії у вертикальній площині, тобто виступає вищестоящою структурою контролю. Така модель контрольної системи характерна для відомчого контролю, коли в межах одного відомства (міністерства, організації) здійснюється контроль вищестоящої установи за здійсненням фінансово-господарської діяльності її структурних підвідомчих підрозділів та дотримання ними установлених норм.

Ситуація 2 вказує на здійснення контрольних дій між суб'єктом і об'єктом контролю в горизонтальній площині, тобто визначає паритетні стосунки під час контрольного процесу. Така ситуація може характеризувати незалежну аудиторську перевірку підприємства, коли контролюючий суб'єкт (аудитор) виступає по відношенню до об'єкта контролю як партнер в досягненні його цілей.

Розглянуті приклади взаємного розташування елементів системи контролю передбачали існування мінімальної кількості таких елементів. Реалії свідчать про існування більшої чисельності об'єктів та суб'єктів контролю, які взаємодіють один з одним в процесі господарської діяльності.

Ситуація, коли об'єкт контролю, який здійснює самоконтроль, може мати відношення з іншим (одним чи кількома) суб'єктами контролю наведена на **рис. 2.5**.



Рис. 2.5. Взаємне розміщення елементів системи контролю за умови збільшення їх чисельності

Ситуація здійснення контрольних дій суб'єктом контролю у вертикальній чи горизонтальній площинах може характеризувати можливість співпраці зовнішніх суб'єктів контролю з системою внутрішнього контролю на тому підприємстві (організації), яку належить проконтролювати. Об'єкти контролю, які мають дієвий внутрішній контроль, можуть постійно відстежувати відхилення фактичних величин господарської діяльності від нормативних. Зовнішній суб'єкт контролю оцінює ефективність внутрішньої системи контролю та будує свої контрольні дії за умови меншого ризику виникнення відхилень. Така графічна схема співвідношень теоретично обґрунтовує можливість і необхідність обов'язкового дослідження системи внутрішнього контролю контролюючим суб'єктом під час зовнішніх перевірок, наслідком чого стає підвищення їх ефективності.

Взаємовідносини між елементами контролю, коли збільшується чисельність не тільки суб'єкта, а й об'єкта контролю зображено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Взаємодія елементів системи контролю за умови збільшення чисельності її об'єктів

Ситуація характеризує контрольні дії, які відбуваються між елементами системи контролю, за умови, коли в кожного з учасників контрольних дій активізований внутрішній контроль. Можливі варіанти взаємодії суб'єктів і об'єктів контролю можна інтерпретувати як взаємний контроль, наприклад, під час уточнення стану взаємних розрахунків заборгованості з податків.

У разі додаткового збільшення чисельності елементів системи контролю (суб'єктів та об'єктів) у горизонтальній та вертикальній площинах, моделюється ситуація, за якої відбувається повторюваність випадків контрольних дій однакового характеру.

До системи контролю в сфері оподаткування відповідно до Закону України «Про Рахункову Палату» включено суб'єкт зовнішнього контролю від імені законодавчої гілки влади – Рахункову палату України. Імплементация міжнародних стандартів державного аудиту дозволила Рахунковій палаті України застосувати новітні світові види державного аудиту у своїй діяльності.

До таких різновидів належать фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності.

Згідно зі ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату України» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до державного

бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень.

2.2. Принципи державного аудиту

Стратегія досягнення поставленої мети та вирішення завдань фінансового контролю забезпечується сукупністю принципів державного аудиту.

Принцип (лат. *prīncipiūm* – початок, основа, походження, першопричина) – заснування певної сукупності знань, вихідний пункт пояснення або керівництва до дії.

Принципи державного аудиту поділяються на загальні та етичні. Основні з них закріплені в законодавчих нормах (Закон України «Про Рахункову палату») і професійних стандартах (**рис. 2.7**).

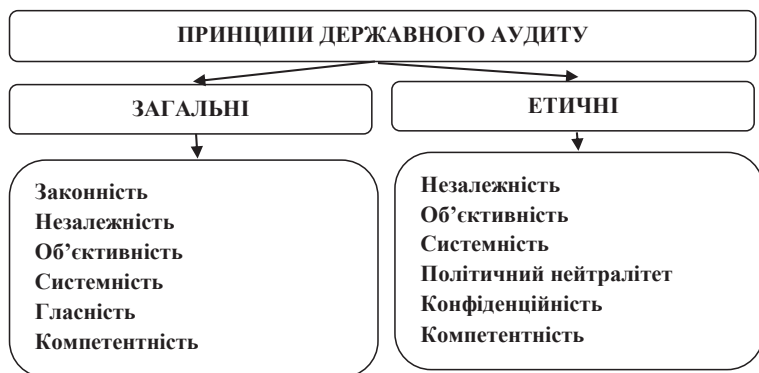


Рис. 2.7. Принципи державного аудиту

В основу нормативних актів щодо принципів державного аудиту в Україні закладено норми та рекомендації морально-етичного характеру, що визначені Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1), міжнародними стандартами ISSAI 11 «Принципи INTOSAI та краща практика щодо незалежності вищих органів державного аудиту», ISSAI 12 «Цінність і переваги вищих органів державного аудиту – підвищити якість життя громадян», ISSAI 20 «Принципи прозорості та підзвітності», ISSAI 21 «Принципи прозорості – Краща практика», ISSAI 30 «Кодекс етики INTOSAI» та іншими стандартами, затвердженими міжнародною організацією, що об'єднує вищі органи державного аудиту INTOSAI.

У міжнародних стандартах визначені принципи, якими слід керуватись вищим органам державного аудиту для виконання їх місії щодо здійснення аудиту заради підвищення якості життя громадян. До таких пріоритетних напрямків належать:

1. Збереження незалежності

2. Проведення перевірок з метою забезпечення того, щоб відповідальних осіб було притягнуто до відповідальності за неналежне керівництво та використання державних ресурсів

3. Реалізація відповідальності осіб, наділених керівними повноваженнями, реагувати висновки та рекомендації по аудиту, приймати відповідні коригувальні дії

4. Звітність за результатами аудиту, що дозволить громадськості привести керівних осіб установ державного сектору до відповідальності

5. Реагувати на мінливі умови і нові ризики

6. Ефективний зв'язок із зацікавленими сторонами

7. Бути надійним джерелом незалежного і об'єктивного розуміння, основою для підтримки сприятливих змін в державному секторі

8. Забезпечення прозорості та підзвітності

9. Забезпечення належного управління ВОФК

10. Дотримання Кодексу етики

11. Прагнення до високої якості обслуговування

12. Нарощування потенціалу шляхом сприяння навчанню та обміну знаннями.

Загальновизнаними принципами, які забезпечують реалізацію завдань державного аудиту в Україні, у тому числі під час аудитів доходної частини бюджету, є принципи законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності, неупередженості.

- Принцип законності декларує неухильне дотримання норм і правил, визначених чинним законодавством, державними органами, що уповноважені здійснювати функції державного аудиту та їх посадовими особами.
- Принцип незалежності визначає, що органи державного аудиту незалежні в частині виконання своїх повноважень від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних або інших громадських об'єднань, окремих осіб.
- Принцип об'єктивності полягає в тому, що державний аудит здійснюється кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно порядку, визначеного законодавчо, шляхом використання методів, які б створювали отримання повної і достовірної інформації.
- Принцип системності передбачає єдність правових засад контрольної діяльності, що здійснюється в межах державного аудиту, нормативне регламентування періодичності його виконання, законодавчо визначену організацію взаємодії контролюючих суб'єктів, в тому числі в сфері перевірки оподаткування суб'єктів господарювання.
- Принцип гласності декларує відкритість і доступність для суспільства і засобів масової інформації результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності, проведених в межах повноважень органу державного аудиту за умов збереження державної, комерційної або іншої таємниці, яка охороняється законом.

- Принцип компетентності передбачає необхідний і достатній професійний рівень фахівців, що здійснюють державний аудит, досвід і кваліфікацію, що відповідають особливостям об'єкту перевірки і поставленим завданням.

Світове співтовариство розробило і активно використовує принципи організації державного аудиту, які викладені у Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом міжнародної організації вищих контрольних органів ІНТОСАІ і охоплюють досвід та надбання багатьох країн. До них належать принципи, якими керуються і вітчизняна практика контролю:

- визнання незалежних органів аудиту невід'ємним атрибутом демократії та обов'язковим елементом управління суспільними коштами;
- закріплення в законодавчому порядку інституційної, функціональної та організаційної незалежності органів державного аудиту, незалежності працівників цих органів, фінансової незалежності вищих аудиторських інституцій, їх відносин з парламентом, урядом тощо, що є передумовою дотримання законності, об'єктивності, системності аудиту;
- визнання необхідності здійснення попереднього контролю і контролю за фактом, внутрішнього та зовнішнього контролю, їх тісної взаємодії на рівні довіри й партнерства;
- гласності роботи контрольних органів, яка впливає з права платника податків знати, як використовуються його кошти, але з умовою дотримання вимог конфіденційності інформації, комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Майже всі види людської діяльності регулюються визначеними моральними нормами, але професії крім цього характеризуються ще й місією (призначенням). Етичні моральні норми є загальними, але професійна етика визначається у відповідності з потенційними етичними проблемами, обумовленими функціонуванням професійного середовища в суспільстві. Професійна поведінка безпосередньо пов'язана з дотриманням професійної моралі. Професійні етичні норми в сфері державного аудиту передбачають гуманістичний аспект взаємодії державних інституцій (контролюючих органів) з суспільством в цілому, кожним його громадянином.

Професійне призначення (місія професії) державного аудитора – надавати об'єктивну оцінку цільового й ефективного використання громадських коштів уповноваженими особами, інформувати суспільство та його громадян про стан управління громадськими фінансами та дієвість рішень уповноважених органів влади. Сумлінне виконання співробітниками органів державного аудиту своїх професійних обов'язків є необхідними умовами стабільності та розвитку правової держави та демократії. Дотримання норм професійної етики забезпечує реалізацію професійної місії державного контролера.

Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу аудиторів. Особливість визначених етичних принципів державного аудитора полягає у поєднанні деонтологічних аспектів роботи державних

службовців та професійних обов'язків аудиторів, тому вони мають відмінності від етичних принципів, затверджених для громадських бухгалтерів та аудиторів.

Етичних принципів повинні дотримуватися кожний аудитор, керівник, посадова особа, а також всі інші співробітники Рахункової палати під час здійснення аудитів доходної частини державного бюджету.

Принцип чесності – основний, він визначає головні етичні професійні цінності. Чесність зобов'язує аудитора бути сумлінним і щирим, дотримуватися суворих правил поведінки, яка не повинна викликати жодної підозри або сумніву щодо правильності, точності виконання його обов'язків та справедливості.

Дотримання принципу чесності передбачає точне виконання стандартів контролю і всіх принципів професійної етики як за формою, так і по суті.

Принцип незалежності означає незалежність як від представників підконтрольних об'єктів, так і інших зацікавлених осіб, високопосадовців. Цей принцип забезпечується самодисципліною аудитора щодо виконання своїх обов'язків та організаційними і функціональними засадами організації його роботи у Рахунковій палаті. Особисті інтереси також не повинні зашкоджувати незалежності державного аудитора, наприклад приватні чи фінансові зв'язки, які можуть бути потенційною основою конфліктів інтересів, чи родинні зв'язки.

Державні аудитори, які виконують аудити доходів державного бюджету, повинні забезпечити відсутність умов для виникнення конфлікту інтересів. Захищаючи свою незалежність, аудитори мають відмовлятися від подарунків та інших проявів вдячності, уникати стосунків з керівництвом та співробітниками установи, що перевіряється, або інших організацій, які можуть створювати загрозу для контролерів діяти незалежно, скомпрометувати їх.

Державні аудитори не повинні використовувати свій офіційний статус та інформацію, отриману під час перевірки, в особистих цілях. Їм слід уникати ситуацій, що створюють ризик корупції, необ'єктивності.

Принцип об'єктивності означає неупередженість поведінки не лише під час виконання своєї роботи, але й в уявленні людей, з якими вони працюють та спілкуються в позаробочий час. Користуючись інформацією, наданою об'єктом аудиту, а також відомостями, виявленими з інших сторін про підконтрольний об'єкт, державні аудитори мають неупереджено формулювати свої висновки.

Принцип політичного нейтралітету вимагає від керівництва та співробітників Рахункової палати підтримувати незалежність від політичних впливів для неупередженого виконання своїх обов'язків. Тому будь-яка участь державних аудиторів у політичній діяльності може впливати на їх об'єктивність і викликати професійні конфлікти.

Принцип конфіденційності забороняє розголошувати інформацію третім особам або використовувати її з метою нанесення збитків (надання переваг) іншим організаціям. Виключення складають випадки процедурних дій, передбачені законом.

Принцип компетентності передбачає професійне поводження державного аудитора у будь-який час, в тому числі і під час виконання своїх службових обов'язків. Професійні вимоги передбачають суворе обмеження діяльності компетенцією Рахункової палати, глибокі знання і вміння в сфері бухгалтерського обліку, фінансів, контролю, знання конституційних, юридичних та інституційних принципів і норм, що регулюють діяльність підконтрольного об'єкта.

У Кодексі етики зазначено, що дотримання етичних принципів неможливе без створення в суспільстві належного середовища сприяння добрим стосункам та співпраці під час виконання державними аудиторами своїх посадових обов'язків. Одночасно установи законодавчої та виконавчої влади, громадськість, підконтрольні об'єкти очікують на таку поведінку аудиторів, яка б не викликала жодних підозр, заслуговувала на повагу і довіру.

2.3. Фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів

Закон України «Про Рахункову палату» (ст. 4) встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Відповідно до ч. 3 ст. 4 зазначеного Закону фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Статтею 7 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень та видатків бюджету.

Міжнародним стандартом ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту» надано докладну інформацію щодо мети і фундаментальних принципів фінансового аудиту, концептуальної основи для аудиту фінансової звітності в державному секторі; елементи і принципи аудиту фінансової звітності.

Методичними рекомендаціями з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, які затверджено рішенням Рахункової палати № 5-5 від 22 вересня 2015 р., визначено, що концептуальною основою для здійснення фінансового аудиту є Міжнародний стандарт вищих органів державного аудиту ISSAI 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі», а їх зміст побудовано відповідно до усіх інших стандартів ISSAI, в яких згадуються норми щодо фінансового аудиту. Фінансовий аудит в сфері перевірки надходжень бюджету зосереджує увагу на визначенні, чи представлено фінансову інформацію суб'єкта

господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів, що дадуть змогу аудитору зробити висновок щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень, пов'язаних з шахрайством або помилками.

Масштаб фінансового аудиту визначає межі конкретного фінансового аудиту стосовно предмета дослідження і критеріїв, які аудитори будуть використовувати для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту. Масштаб безпосередньо пов'язаний з метою аудиту. Метою фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів є достовірність звітної інформації, що надається органами доходів і зборів в частині виконання їх повноважень та адміністрування контролюючими органами таких надходжень та видатків бюджету.

Предметом дослідження фінансового аудиту визначено кошти державного бюджету, бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані, нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

Фінансовий аудит повинен мати критерії, що відповідають обставинам його здійснення. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальноновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілей фінансового аудиту. При проведенні фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів можуть встановлюватись наступні критерії щодо: достовірності – інформація, наведена у звітності щодо надходжень бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень, відповідності – звітність щодо надходжень бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України, повноти – звітність щодо надходжень бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку, цільового використання коштів – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України, напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням; законності – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства.

Документування процесу фінансового аудиту надходжень до бюджету має бути належним чином задокументовано відповідно до ISSAI 1230 «Аудиторська документація». Аудиторська документація надає:

а) докази обґрунтованості аудиторського висновку;

б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб досвідчений аудитор, навіть не бравши участі у даному аудиті, міг зрозуміти характер, терміни, масштаб та результати проведених процедур, докази, отримані для підкріплення висновків та рекомендацій аудиту, обґрунтування щодо всіх істотних питань, які потребують професійного судження, та відповідні висновки.

Аудиторська документація повинна відображати:

а) характер, час і обсяг аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи);

б) результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, прийняті по ним рішення.

Державний аудитор документує результати обговорення значущих питань, включаючи характеристику питання, коли та з ким проводилися такі обговорення. До її складу входять: опис системи внутрішнього контролю; оцінка аудиторського ризику; оцінка суттєвості; програма аудиту; графік виконання робіт; опис і результати аналітичних процедур; анкети та результати тестування; заяви, зауваження, пояснення щодо предмета аудиту уповноважених та інших осіб об'єкта аудиту тощо. У разі необхідності, до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів об'єкта аудиту, наприклад, важливі контракти чи угоди. Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета аудиту, отримані членами контрольної групи, повинні бути засвідчені в установленому порядку.

У Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту визначено чотири основні його етапи:

Етап I. Планування фінансового аудиту;

Етап II. Проведення аудиту;

Етап III. Звітуйтеся за результатами фінансового аудиту;

Етап IV. Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій.

Кожний з цих етапів включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту.

Зміст першого етапу «Планування фінансового аудиту» визначено відповідно до ISSAI 1300 «Планування аудиту фінансових звітів». Під час планування фінансового аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. Аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність об'єкта аудиту і його середовище.

Першочерговим завданням аудитора є з'ясування того, чи достатньо досягнутого ним розуміння діяльності об'єкта аудиту для оцінки ризиків викривлення

фінансової та бюджетної звітності, а також для планування і виконання подальших аудиторських процедур.

Оцінка системи внутрішнього контролю є складовою фінансового аудиту на етапі планування. Відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Аудитор, керуючись нормами стандарту ІНТОСАІ GOV 9100-9199 «Внутрішній контроль» оцінює побудову і функціонування системи внутрішнього контролю на об'єкті аудиту, вивчає її структуру та складові.

Значне місце під час планування та подальших етапів фінансового аудиту надходжень до бюджету займає оцінка ризиків та застосування цієї інформації під час здійснення перевірки. Керуючись нормами ISSAI 1315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», ISSAI 1320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» державний аудитор має ідентифікувати та оцінити вплив ризиків під час фінансового аудиту, запланувати необхідний обсяг та зміст аудиторських процедур відповідно до оціненого ризику.

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

- на загальному рівні звітності щодо надходжень бюджетних коштів;
- на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудитору висловити думку про звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів при прийнято низькому рівні аудиторського ризику.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання, вони існують незалежно від фінансового аудиту. Властивий ризик включає всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників. Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але безпосередньо впливають на його діяльність. До зовнішніх факторів ризику (ризикових операцій) відповідно до Методичних рекомендацій з фінансового аудиту віднесено:

- економічну та фінансову ситуацію в країні;
- зміну стратегії розвитку галузі, в якій провадить свою діяльність об'єкт аудиту;

- зміни, внесені до законодавчих та нормативно-правових актів;
- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є наслідком прийнятих управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) відносяться:

1) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту (зміни в організаційній структурі об'єкта аудиту, створення нових структурних підрозділів, передача виконання функцій, пов'язаних з веденням фінансово-господарської діяльності, структурним підрозділам, яким ці функції не властиві; зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту, формальність у проведенні внутрішнього контролю, укладання сумнівних договорів; значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості, здійснення правочинів, які не відповідають та/або суперечать: вимогам чинного законодавства, розпорядчим актам тощо);

2) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку (внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту; відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо; низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку, застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне їх оновлення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи в обліковій політиці; частота зміни працівників бухгалтерської, економічних служб об'єкта аудиту);

3) фактори ризику, що виникли внаслідок не усунення недоліків, виявлених попереднім аудитом.

Ризик контролю – це ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Ризик контролю є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей об'єкта аудиту, що стосуються складання його звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи неналежне нехтування ними управлінського персоналу. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди.

Ризик невиявлення – це ризик того, що державним аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання. Він пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором.

Ризик невиявлення є показником ефективності та якості роботи аудитора, який пов'язаний із професійною компетентністю і практичним досвідом аудитора, і це єдиний елемент аудиторського ризику, який аудитор може змінити. Чим вищим є властивий ризик і ризик контролю, тим більше аудиторських доказів необхідно отримати аудитору протягом виконання незалежних процедур перевірки для зменшення ризику невиявлення.

Такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до контрольної групи;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту, які є наслідком:

- характеру звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах обґрунтованого періоду часу та обґрунтованої вартості.

Рівень аудиторського ризику згідно Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту визначається як за якісними, та кількісними показниками, і аудитор може самостійно обирати спосіб розрахунку.

Поняття суттєвості застосовується державним аудитором в оцінці впливу виявлених викривлень на аудит і будь-яких не виправлених викривлень, в тому числі упущень, на фінансову звітність. Думка аудитора висловлюється щодо фінансової звітності в цілому і тому аудитор не відповідає за виявлення викривлень, які не є суттєвими. Разом з тим він визначає і документує кількісні несуттєві викривлення, адже вони можуть бути суттєвими в силу своєї природи або в сукупності.

Рівень суттєвості визначається аудитором самостійно на підставі професійного судження. Аудитор визначає рівень суттєвості як для всієї 17 фінансової та бюджетної звітності, так і стосовно окремо взятих залишків на рахунках, видів операцій і угод.

Попередня оцінка аудитором рівня суттєвості на етапі планування може переглядатися під час аудиту. Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової та бюджетної звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка б при плануванні призвела до визначення ним іншого рівня суттєвості.

На етапі планування державним аудитором розглядаються правила використання вибірових досліджень згідно ISSAI 1530 – Аудиторська вибірка. Аудиторська

вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відсотків сукупності даних, яка досліджується, що дасть змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Використання аудиторської вибірки під час фінансового аудиту здійснюється наступним чином:

- визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності і методу відбору сукупності елементів;
- виконання відповідних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;
- дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;
- оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур.

Плануючи вибіркове дослідження, аудитор повинен враховувати конкретну мету аудиту та характеристику генеральної сукупності, з якої буде робитися вибірка. Державний аудитор обирає згідно стандарту використання нестатистичного або статистичного підходу під час вибірки. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження державного аудитора.

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури, характер, час та обсяги яких відповідають оціненим ризикам згідно положень ISSAI 1330 «Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики». Характер аудиторської процедури стосується її мети (тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (перевірка, запит, підтвердження, перерахунок, спостереження, аналітична процедура тощо). Вибір аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких питань, ніж інші.

Визначення часу аудиторської процедури означає період чи дату, до яких належать аудиторські докази. Процедури можуть виконуватися на проміжну дату або на кінець періоду.

Визначаючи час аудиторських процедур, також розглядаються такі питання у їх взаємозв'язку:

- середовище контролю;
- коли буде наявна відповідна інформація;
- характер ризику.

Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад, обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, який планується отримати. Аудитор повинен планувати аудиторську роботу таким чином, щоб фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів був

проведений найбільш ефективно. На етапі планування здійснюється затвердження складу контрольної групи.

Згідно положень міжнародного стандарту складаються два документи, в яких відображається спланований зміст фінансового аудиту: загальна стратегія та план фінансового аудиту.

Загальна стратегія державного фінансового аудиту містить більш загальні – стратегічні елементи щодо бачення Рахунковою палатою обсягів та напрямків здійснення фінансового аудиту. Вона передбачає:

- характеристики аудиторського завдання, які зумовлюють його масштаб;
- предмет аудиту для планування термінів проведення аудиту та характеру необхідних зв'язків;
- аналіз чинників, які, виходячи з професійного судження аудитора, істотно впливатимуть на роботу аудиторської групи;
- знайомство з результатами попередніх заходів;
- встановлення характеру, часу проведення і обсягу ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання;
- розгляд результатів і знань, отриманих з інших аудитів, що мають відношення до об'єкту аудиту;
- очікування законодавчої влади та інших передбачуваних користувачів аудиторського висновку.

План фінансового аудиту деталізує загальну стратегію в частині:

- характеру, часових рамок і обсягу запланованих процедур оцінки ризиків;
- характеру, часових рамок і обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень;
- інших запланованих аудиторських процедур для забезпечення відповідності стандартам (огляд правової бази для проведення аудиту, фактори, що впливають на аудит, у тому числі визначення суттєвості питань, які підлягають розгляду, цілі аудиту і масштаб, графік аудиту, форма, зміст і користувачі аудиторського висновку).

Другим етапом фінансового аудиту є проведення аудиту. Він розпочинається з оцінки існуючої облікової політики підконтрольного об'єкту. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Відповідно до ч. 1 ст. 56 Бюджетного кодексу України та ч. 2 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 вересня 1999 р. регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, який затверджує нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Таким центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України.

Виходячи з основних вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів у процесі виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації. Тобто, ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетній установі має бути заснованою на розробленій обліковій політиці, яка передбачає вибір установою комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності. Тому фінансовий аудит повинен включати в першу чергу оцінку облікової політики бюджетної установи. Облікова політика, організація та ведення бухгалтерського обліку запроваджується наказом установи, яким затверджується Положенням про облікову політику.

Наступним кроком під час проведення фінансового аудиту є оцінка дієвості системи внутрішнього контролю. Для збору усіх запланованих аудиторських доказів фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів слід застосувати необхідні аудиторські процедури.

Згідно положень ISSAI 1500 «Аудиторські докази», ISSAI 1501 «Аудиторські докази – рекомендації щодо застосування окремих статей», ISSAI 1505 «Зовнішні підтвердження», ISSAI 1510 «Залишки на початок періоду», ISSAI 1520 «Аналітичні процедури» виконання аудиторських процедур поділяється на процедури оцінки ризиків і подальші аудиторські процедури (тести заходів внутрішнього контролю, процедури по суті, аналітичні процедури по суті). Процедурами по суті для цілей фінансового аудиту є перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, запит, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури.

Під час його виконання аудитор має з'ясувати: яка концептуальна основа звітності використовується, що включає повний комплект фінансової звітності, ступінь відповідальності за складання звітності керівництва.

Таким чином державний аудитор отримує докази щодо правильності визнання, оцінки, подання та розкриття операцій і інформації у звітності установи, що підлягає фінансовому аудиту.

Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність. Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам. Доцільність операцій визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій в бюджетних установах є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. В ході проведення аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх

повноти та правильності оформлення, заповнення реквізитів в них, а також змісту і законності здійснення фінансових операцій.

Під час проведення фінансового аудиту міжнародними стандартами ISSAI передбачено можливість використання матеріалів внутрішніх аудиторів. Згідно ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» використання результатів внутрішнього аудиту не є обов'язковим елементом. Але у будь-якому разі всю відповідальність за висновки щодо фінансового аудиту несе зовнішній аудитор. Не дивлячись на те, що функції та завдання внутрішніх аудиторів відрізняються від функцій зовнішніх аудиторів – аудиторів Рахункової палати, окремі шляхи можуть бути схожими з точки зору досягнення результатів. Зовнішній аудитор, виходячи на об'єкт аудиту, який має в структурі підрозділ внутрішнього аудиту, ставить перед собою ціль визначити: чи може бути та якою мірою може бути застосована робота внутрішніх аудиторів; у разі використання роботи внутрішніх аудиторів – чи є їх робота адекватною в контексті проведення аудиту. У разі, якщо зовнішній аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання. Зазначена оцінка проводиться з метою визначення ступеня довіри фактам порушень та недоліків, виявлених внутрішніми аудиторами (аудиторським знахідкам), а також визначення, чи є робота внутрішніх аудиторів такою, на результати якої зовнішній аудитор може покластися при винесенні аудиторського судження. Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується. Третім етапом здійснення фінансового аудиту є етап звітування за результатами аудиту. За результатами здійснення фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведеним інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків. В акті наводиться узагальнений перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення фінансового аудиту. Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів. Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документу – звіту за результатами проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

Законом України «Про Рахункову палату» (ст. 35) передбачено, що звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема фінансового аудиту, має містити висновки за критеріями, наведеними у п. 3 ст. 4 Закону, а саме: правильності ведення, повноти обліку і достовірності

звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. У звіті за результатами фінансового аудиту узагальнюються та документально відображаються виявлені порушення, помилки та відхилення від чинного законодавства і встановлених стандартів здійснення діяльності, ведення обліку та складання звітності, які вплинули на достовірність і повноту звітності щодо надходжень та витрат бюджету та відображення фінансового стану об'єкту аудиту. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

У Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту наводяться структурні складові Звіту за результатами фінансового аудиту: вступна частина, основна частина, заключна частина та додатки.

Вступ розпочинається преамбулою, в якій зазначаються підстава для проведення аудиту, мета, предмет дослідження та об'єкти аудиту, критерії оцінки, масштаб аудиту, термін виконання, склад контрольної групи та кількість людино-днів, витрачених на здійснення аудиту і складання аудиторського звіту, обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур. Після преамбули зазначаються результати дослідження з питань розподілу відповідальності, управлінського персоналу та Рахункової палати щодо результатів фінансового аудиту, надається опис об'єктів аудиту, резюме аудиторського висновку, загальна характеристика системи внутрішнього контролю, аналіз стану виконання об'єктами аудиту рекомендацій та пропозицій, наданих Рахунковою палатою за результатами попередніх контрольних заходів.

Основну частину звіту формують у розрізі окремих питань, що розглядалися під час проведення фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів.

До заключної частини аудиторського звіту входять розділи «Висновки» та «Пропозиції». У розділі «Висновки» в першу чергу висловлюється аудиторський висновок щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень бюджету, фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудиторський звіт підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту.

Звіт за результатами фінансового аудиту розглядається та затверджується на засіданні Рахункової палати. За результатами розгляду приймається рішення Рахункової палати. Загальні підходи та порядок підготовки, складання та оформлення акту та звіту за результатами проведення фінансового аудиту викладені у ст.ст. 34, 35 Закону України «Про Рахункову палату» та Рекомендаціях щодо складання та оформлення Звіту за результатами контрольних заходів, затверджених наказом Рахункової палати № 89 від 12 липня 2005 р.

Четвертий етап «Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій» здійснюється з метою подальшого моніторингу та контролю за станом виконання наданих пропозицій щодо усунення встановлених порушень, помилок та недоліків.

2.4. Особливості державного аудиту податкових пільг та субсидій: зарубіжний досвід

Схеми звільнення від оподаткування, що використовуються у різних фінансових системах зарубіжних країн, мають велику варіативність та масштаби. Проте до сьогодні відсутня єдина оцінка ефективності таких субсидій. Для цілей державного аудиту бюджетних доходів та видатків необхідно використовувати надійні методики щодо оцінки обсягу та повного досягнення цілей таких податкових субсидій. Зважаючи на обсяги та складність податкового законодавства щодо податкових пільг та податкових винятків застосовується єдиний міжнародний підхід до державного аудиту податкових субсидій.

У законодавствах цілі податкових субсидій не завжди достатньо адекватно описані, а інформація про витрати та переваги податкової субсидії не є повною. Внаслідок цього відсутні надійні дані, за якими слід здійснювати державний аудит, аналіз та оцінку податкових субсидій. Як правило, у законодавстві країн не встановлено обмеження розміру субсидій, а також немає механізмів зменшення суми субсидій залежно від терміну їх використання.

Звітність про податкові субсидії, яка є частиною бюджетного процесу, містить ся в окремому звіті і слугує інформаційним джерелом для проведення державного аудиту. Законодавці в сфері бюджетного планування та широка громадськість значною мірою не отримують інформацію про цілі податкових субсидій та їх виконання, їх фінансово-економічний та екологічний вплив та результати оцінок, звідси впливає важливість результатів державного аудиту цього питання.

Вирішення питання методики аудиту конкретних податкових субсидій доцільно розглядати в контексті їх спрямування за видами: субсидії щодо оподаткування податком на прибуток підприємств, у тому числі податкової пільги для мікропідприємств, малих та середніх підприємств та, де це доречно, податкові пільги для регіонального розвитку, розрахунки по ПДВ в частині зниженої ставки ПДВ.

У більшості країн цілі субсидій з податку на прибуток підприємств визначені чітко та виважено, і існують нормативні акти для визначення того, що необхідно оцінити вплив субсидій та досягнення цілей. Проте відсутній контроль досягнення цих цілей. Регламенти також не передбачають обов'язкового контролю. У зарубіжних країнах органами влади використовуються ІТ-системи для обробки корпоративних податкових декларацій та для сприяння податковому аудиту за загальною процедурою у всіх територіальних податкових органах.

У процесі державного аудиту податкових пільг податку на прибуток проводять попередню та поточну оцінку регуляторного впливу та розглядають альтернативні варіанти в законодавчій процедурі: правила прийнятності податкових субсидій, публікацію відповідної інформації та періодичної оцінки цільових досягнень податкових субсидій. Також використовують ІТ-системи щоб створити реєстр субсидій і пов'язати цей реєстр з іншими доступними базами даних про податки.

Аудиторські докази щодо зниженої ставки ПДВ дозволяють в ході аудиту встановити доцільність окремих податкових знижок, витрати яких покриваються з бюджету, визначити їх виправданість та виникнення спричинених непередбачених побічних ефектів.

У процесі державного аудиту складають інформацію про проблеми для бюджету, що виникли у зв'язку із застосуванням знижених податкових ставок, загальної втрати надходжень від ПДВ, обумовленої зменшенням ставки ПДВ, ефективністю субсидій та процедурами оцінки ефективності від знижених ставок ПДВ.

У результаті державного аудиту отримують загальні висновки щодо ефекту та ефективності зниження ставок податку. Наприклад, накладення нижчої ставки ПДВ повинно мати пряму вигоду для споживачів за рахунок зниження цін на товари та послуги. Також існує непропорційне відношення між детальними правилами диференціації ставок та наявними ресурсами для їх виконання.

Тому в частині контролю за пільгами щодо ПДВ запроваджено моніторинг оцінки застосування та наслідків зниження ставок ПДВ на систематичній основі, а дані про реальну суму доходів державного бюджету, втрачених внаслідок надання ПДВ, мають розраховуватись і публікуватись. Також в ході аудиту оцінюють, яким чином можна зменшити кількість пільг за рахунок зменшення податкових ставок на конкретні товари та послуги та зменшити кількість альтернативних інструментів.

Законопроекти щодо застосування податкових пільг повинні документувати цілі, які потрібно досягти, шляхом чіткого та структурованого введення субсидій. Звіт про податкові субсидії повинен включати дані про податкові збитки, понесені в результаті податкових субсидій. Такі звіти повинні бути складатись систематично, бажано щорічно. Оцінки слід проводити регулярно, щоб забезпечити впевненість у ефективності, результативності та цільовому досягненні субсидій.

На даний час у Європі відбуваються швидкі зміни, що прискорюються головною геополітичною ініціативою, такою як процес розширення ЄС та постійна глобалізація. Такий розвиток не може не мати впливу на інституції аудиту, які все частіше вирішують складні проблеми в цій економічній зоні, де відбувається запровадження єдиних підходів до оподаткування та бюджетування.

Надійна методологія оцінки результатів програми субсидування податків та покращення впливу податкових пільг передбачає питання аудиту прозорості звітування про субсидії.

Підвищення прозорості є першим пріоритетом бюджетного процесу. Таким чином, розробка та впровадження дієвих механізмів оцінки результатів програми

субсидування податків є основною метою аудиту для потреб комплексної та повної інформації про цілі, вплив податкових субсидій, їх фінансовий обсягу та успіх. Результати, отримані за допомогою аудиту, свідчать про досягнення цілей та вимог податкових субсидій. Потенційний вплив податкових субсидій та їх потенційно-економічні та соціальні наслідки та альтернативні варіанти досягнення тих самих цілей в ході аудиту також слід вивчати. Те ж саме стосується впливу, який реалізація результатів державного аудиту може здійснювати на все бюджетне середовище. Отже, за відсутності державних аудитів питань оцінки пільгового оподаткування парламенту бракуватиме найважливішої інформаційної бази для прийняття рішень щодо застосування податкових пільг та субсидій. У виняткових випадках правові положення, за якими створюються податкові субсидії, передбачають обмеження терміну дії законодавства, що дасть парламенту можливість прийняти рішення про субсидію на підставі вже наявних знань про вплив зазначеної субсидії. Фактичний вплив субсидії після вступу в силу відповідного законодавчого положення не визначається, що призводить до того, що законодавці, як правило, не передбачають оцінку результатів програми пільгового оподаткування. Тому результати державного аудиту цього питання є важливими.

Методологія аудиту пільгового оподаткування передбачає створення загальної бази пільг, яка повинна слугувати надійним інформаційним джерелом. До цієї бази також слід включити загальні поняття щодо податкових субсидій, хоча на сьогодні не існує загальноприйнятого підходу до їх визначення як на національному, так і міжнародному рівнях. Як правило, термін «субсидія» визначається в більш вузькому або більш широкому значенні залежно від об'єктів, що охоплюються таким визначенням. Проте воно має перехресним чином покривати субсидії під всі види податків та податкових систем та аналізувати їх прозорість, зокрема відображати зміст та форму будь-яких дотаційних звітів.

Розуміння податкових субсидій у широкому сенсі, що стосується всіх видів податкових витрат, зроблено у «Рекомендаціях найкращої практики – позабюджетні та податкові витрати», опублікованих Організацією економічного співробітництва та розвитку. Згідно з цим документом, податкові витрати визначаються як перехід державних ресурсів, який досягається зменшенням податкових зобов'язань по відношенню до певного базового податку з урахуванням встановленого рівня оподаткування, а не прямими витратами. З даного визначення випливає наступна класифікація податкових субсидій:

- звільнення: суми, вилучені з податкової бази;
- знижки: суми, виключені з базової величини для отримання податкової бази;
- кредити: суми, на які зменшується податкове зобов'язання;
- звільнення від оподаткування (зниження ставки): зменшена ставка податку, яка застосовується до класу платників податків або оподатковуваних операцій;

- податкове відстрочення: зниження розміру сплати у формі відтермінування сплати податку.

Всі типи податкових субсидій, згадані вище, повинні бути охоплені державними аудитами.

На сьогодні відсутнє загальновизнане міжнародне визначення терміну «податкова субсидія», а у більшості зарубіжних країн відсутнє національне законодавче тлумачення цього поняття. Таким чином, у кожній країні аудиторський орган розглядає такі правові норми, які відносяться до податкових субсидій відповідними урядовими чи законодавчими рішеннями та національним середовищем.

Зміст термінів «податкова субсидія», «податкова пільга», «виняткове положення податкового законодавства» та аналогічні терміни доцільно розглядати і у контексті кожного окремого податку, податкових пільг для мікропідприємств, малих та середніх підприємств та, де це доречно, податкових пільг для регіонального розвитку.

Пільги, пов'язані зі зменшенням ставки ПДВ, поширені в усіх країнах, наприклад, деякі види поставок та послуг підлягають зниженню ставки ПДВ, що відрізняються від загальної ставки. У ході державного аудиту розглядають питання про надання зниженої ставки як податкової привілеї, яка може мати характер субсидії.

У всіх країнах законодавство вимагає запровадження, модифікації або скасування податкової субсидії. Ситуація інша, коли стосується звітності щодо застосування та використання податкових субсидій. Тут важливим є тлумачення податкового законодавства щодо термінів «податкова субсидія», «податкова пільга». Хоча правові положення вимагають обов'язкового звітування, формулювання поняття терміну податкових субсидій у відповідному національному контексті відноситься до сфери відповідальності уряду. На практиці це призводить до дискреційних рішень, за допомогою яких національні уряди можуть визначати обсяг та зміст звітів про податкові субсидії. Тому в ході державного аудиту оцінки прозорості податкових пільг слід зосередитись на питанні, які саме пільги та субсидії віднесені до поняття податкових.

Повноваження органів державного аудиту в сфері перевірок податкових пільг регулюється відповідним національним законодавством. Як правило, Рахункова палата, як вищий орган фінансового контролю має повноваження перевіряти доходи та витрати державного бюджету.

Розглядаючи податкові субсидії, які зменшують державні доходи, аудитори збирають аудиторські докази у тих органах, які відповідають за підготовку відповідного законодавства, адміністрування податку та надання податкової пільги. У більшості випадків інформацію про податкові субсидії подають у податкових деклараціях. У цьому відношенні органи державного аудиту перевіряють податкові субсидії на рівні державних установ. Рахункова палата України не має спеціальних повноважень щодо перевірки використання податкових субсидій, однак має повноваження

перевіряти надходження до державного бюджету. Тому має право перевіряти застосування та ефективність податкових субсидій.

Однак політичний вибір між прямою субсидією та податковою субсидією так чи інакше здійснює вплив на повноваження аудиту щодо вибору об'єктів перевірки. Як правило, національне законодавство передбачає, що належне використання прямих субсидій може бути перевірено, при необхідності, на рівні одержувача субсидії. У випадку податкових субсидій застосовується зворотнє. Вищі органи державного аудиту не перевіряють податкові субсидії на рівні одержувачів. Як наслідок, перевірити ефективність податкової субсидії, збираючи аудиторські докази на рівні бенефіціаріїв, неможливо. Отже, перевірка податкової субсидії обмежується державним рівнем.

У всіх країнах податкові субсидії, що прирівнюються до виняткових положень податкового законодавства, запроваджуються законодавством. Як правило, адміністрування податкових субсидій покладено на податкові органи, які також відповідають за моніторинг впливу субсидій.

Не в усіх країнах існують положення, що регламентують звітування за наданими пільгами. Крім того, проводиться розмежування між звітністю в рамках відповідного національного бюджету та окремою інформацією у вигляді звіту про субсидію.

Зміст та обсяги аудиторської перевірки, проведеної задіяними органами державного аудиту, визначаються, в основному фактичною ситуацією з системою контролю в країні. Однією спільною метою проведення державного аудиту є відповідь на питання про те, які зобов'язання несе уряд по відношенню до податкових субсидій та як вони виконують ці обов'язки. Саме національні міністерства фінансів повинні здійснювати підготовку та супровід норм законодавства про податкові субсидії.

Достатня прозорість не гарантується у сфері податкових субсидій, тому необхідна відповідна аудиторська перевірка з методологією, що передбачає процедури для пошуків аудиторських доказів прозорості процесів надання пільг.

В Україні норми про податкові субсидії, прописані в Податковому Кодексі, іноді мають значні недоліки у порівнянні з існуючими стандартами міжнародного законодавства. Таким чином, якісні та кількісні цілі податкових субсидій у багатьох випадках задокументовані недостатньо. Тобто опис завдань часто формулюється в таких загальних термінах, що неможливо досягти мети за допомогою цих положень. Інформація про витрати та вигоди податкових субсидій часто відрізняється в основному за якістю. Заяви про оцінку можливостей, особливо про терміни, зміст і масштаби, у законодавчих нормах представлені недостатньо. Це рівнозначно відсутності баз для моніторингу, державного аудиту та оцінки податкових субсидій. У багатьох випадках у звітності відсутні дані про можливі встановлені строки часу та / або зменшення розміру субсидій. На етапі надання податкових субсидій не проводиться систематичний моніторинг, аналіз та оцінка їх використання. Відсутні відповідні стратегічні концепції. У більшості випадків існують лише поточні дані про

затрати та вигоди. В Україні не проводиться систематична оцінка, що частково пояснюється відсутністю зазначених вище даних.

Методи складання звітності за податковими субсидіями, як в рамках бюджету, так і за окремими пільгами, є недостатніми. Зведені дані про усі податкові субсидії часто недоступні. Недоотримані податкові надходження розраховуються та / або оцінюються не повністю. Доповіді і звіти, представлені урядом, в більшості випадків містять обмежену інформацію щодо цілей та їх досягнень, фактичних результатів та оцінки податкових субсидій.

Аудити, які проводяться Рахунковою палатою, як органом зовнішнього аудиту, містять пропозиції щодо покращення законодавства до звітування про податкові субсидії, необхідні для забезпечення прозорості, яку потребує законодавець та широка громадськість.

Підсумовуючи результати перевірок, проведених органами державного аудиту, узагальнюються рекомендації урядам та парламентам щодо посилення законодавства в сфері податкових субсидій, регуляторних оцінок ефективності застосування норм податкових пільг, складання та подання звітності про застосування податкових пільг.

Оскільки деякі одержувачі отримують податкові субсидії, а ці субсидії фінансуються з податків, що сплачуються всіма платниками податків, цей тягар для всіх платників податків може бути виправданим лише за рахунок збільшення прозорості, що відображає ефективність та результативність особливих положень податкового законодавства про пільги.

У більшості країн не існує податкової субсидії на корпоративний дохід, які можуть бути використані виключно малими та середніми підприємствами. Проте ці підприємства мають право скористатися перевагами корпоративних податкових субсидій.

Визначення малого та середнього підприємства відрізняється у законодавстві зарубіжних країн. У країнах – членах Європейського союзу воно ґрунтується на рекомендації Комісії ЄС. Такі обставини слід враховувати у ході аудиту надання податкових пільг малому та середньому бізнесу, на етапі, коли проводиться попередня оцінка законодавчої процедури встановлення цих пільг для нових суб'єктів. Це включає техніко-економічне обґрунтування, оцінку очікуваних фінансових, економічних та соціальних наслідків запропонованого закону або іншого типу регулювання податкових пільг.

Наслідком відсутності ретельної попередньої оцінки податкових субсидій є те, що цілі досягнення та ефективність цих субсидій не оцінюються після їх запровадження.

Положення, що стосуються податкових субсидій для корпорацій, змінювались декілька разів у всіх країнах, але ці зміни мали лише обмежений вплив на законодавство. Причиною більшості модифікацій в Україні стала гармонізація законодавства до норм ЄС.

Практика визначення цілей субсидій з податку на прибуток підприємств відрізняється у різних країнах. У Німеччині та у Словацькій Республіці державні аудитори демонстрували, що цілі були визначені та добре зарекомендували себе, а в Латвійській Республіці цілі субсидій корпоративного доходу не були визначені в нормативних актах. В Угорщині цілі були визначені опосередковано через вимоги (умови) для використання субсидій.

Можливість заміни корпоративних податкових субсидій прямими фінансовими послугами в жодній країні не оцінювалась їхніми фінансовими урядами. Міністерства фінансів не готують комплексну оцінку цільового досягнення правових положень. Тому неможливо оцінити, чи існують альтернативи для вдосконалення законодавства для досягнення тих самих завдань. Однак можна стверджувати, що прямі фінансові засоби мають інші наслідки для платників податків, ніж податкові субсидії. Заміна податкових субсидій шляхом прямої фінансової допомоги матиме додаткові адміністративні витрати, як супровідний вплив.

У більшості зарубіжних країн використання податкових субсидій обмежується правовими нормами та формою різних типів обмежень (часу, суми та інших). Як правило, корпоративні податкові субсидії використовують без підтвердження спеціальних умов. Контроль відповідності вимогам законодавства забезпечується наступним контролем податкових органів.

Міністерства фінансів усіх країн оцінюють суму субсидій у межах центрального бюджету, методологія розрахунку яких відрізняється. Міністерство фінансів Латвійської Республіки та Словацької Республіки оцінює кількість платників податків, які використовують податкові субсидії. Міністерство фінансів Німеччини готує оцінку суми субсидій та платників податків, які їх використовують. І все ж таки, за оцінками державних аудиторів, інформації про субсидії з податку на прибуток юридичних осіб недостатньо для порівняння оцінки впливу субсидій, включаючи субсидії для малого та середнього бізнесу. Співвідношення між загальною кількістю платників податків та платниками податків, що використовують корпоративні податкові субсидії, не можна порівняти між різними країнами. Це співвідношення також не може бути проаналізовано для малого та середнього бізнесу. Причиною є те, що дані щодо малих та середніх підприємств та загальної кількості субсидій, які надаються платникам податків, доступні лише в деяких країнах, наприклад, в Угорщині. Не існує податкової декларації з податку на прибуток підприємств, відокремлених для малих та середніх підприємств у Німеччині, Латвійській Республіці та Словацькій Республіці.

Ставка податку на прибуток підприємств у загальній сумі податкових надходжень державного бюджету зарубіжних країн коливається від 3,1% до 26,3%. Норма корпоративних субсидій у порівнянні з загальними податковими надходженнями державного бюджету становить 0,7%, тобто 3,3%. Норма податкових субсидій корпорацій у порівнянні з податками на прибуток підприємств є найнижчою в Російській Федерації (2,75–3,79%), тим часом вона була найвищою в 2014 р. у Словацькій Республіці (20,23%), а у 2015 та 2016 роках в Угорщині (28,26% та 24,09%).

Міністерства фінансів зарубіжних країн відстежують тенденцію податкових субсидій корпорацій, щоб сформулювати політику для державного бюджету. Тенденція податкових субсидій підприємств – за винятком Словачької Республіки – не оцінюється Міністерствами фінансів країн, особливо це стосується оцінки платників податків, які використовують податкові субсидії.

У більшості країн податкові органи розробили та застосовують інформаційні системи для обробки даних про податкові декларації корпорацій та сприяють податковому контролю за єдиною процедурою в місцевих податкових органах. Системи охоплюють всі етапи процедури управління, а дані, що зберігаються, є надійними. Права доступу та зберігання записів про зміни, внесені в системи, також регулюються. А недоліки, наприклад, у зв'язку із застосуванням ІТ-систем, мають виявлятися в ході державного аудиту.

У зарубіжних країнах ІТ-системи податкових органів включають модулі управління, що допомагають контролювати поточні питання надання податкових субсидій. Кількість та обсяги факторів ризику, побудованих в цих модулях, а також якість їх застосування відрізняються завдяки специфіці організації систем оподаткування зарубіжних країн. Проте кожен податковий орган використовує єдиний підхід, коли кваліфікує платників податків на підставі даних податкових декларацій та іншої фінансової інформації, як бажання виконувати платежі.

У більшості зарубіжних країн є положення щодо методики державного аудиту податкових субсидій, які визначають, як саме слід оцінити вплив субсидій та пільг для досягнення цілей їх застосування. Проте, в Україні системно не контролюється досягнення цих цілей. Міністерством фінансів не створено жодної системи спостереження та оцінки. Також не розроблено методологію оцінки цільових досягнень застосування податкових пільг. Незважаючи на те, що, наприклад, в Німеччині такі методи були розроблені, більшість урядових департаментів не використовують добре структуровану схему чи загальноувизнану методологію.

Адміністративні витрати на збір різних видів податків – включаючи податкові субсидії – не відокремлюються ні Міністерством фінансів, ні в податкових органах. Через це ефективність податкових субсидій не може бути оцінена.

Нормами законодавства не передбачено обов'язкового контролю питання надання податкових субсидій взагалі або за окремими податками зокрема. Так, контроль податкових органів щодо податку на прибуток включає аудит корпоративних податкових субсидій. Проте обов'язковість та методика його проведення чітко не визначена.

Дані про засоби контролю та їх результати реєструються податковими органами по-різному. Тому немає можливості порівнювати їх. Інформація про порушення внаслідок здійснення контролю – особливо щодо злочинів, пов'язаних з податком, та / або адміністративних правопорушень – надається лише податковими органами Німеччини, Угорщини та Словачької Республіки.

Рекомендовано використовувати в якості інструментарію аудиту наступні процедури, на підставі яких розробляються пропозиції для покращення управління податковими субсидіями (**табл. 2.1**).

Мета аудиту податкових пільг щодо ПДВ полягає в тому, щоб з'ясувати, наприклад, чи зниження індивідуальної ставки ПДВ є виправданим кроком для окремих груп отримувачів пільг або викликало непередбачені побічні ефекти. Методика аудиту також покликана вирішити питання про те, яка цільова група отримала користь від зменшення ПДВ та чи є ця податкова привілея відповідним інструментом для підтримки конкретних економічних результатів.

Прикладом досягнення результатів застосування методики аудиту податкових пільг може служити застосування та реалізація зниження ставки ПДВ у окремих сферах, наприклад, «ресторанів швидкого харчування», «предметів мистецтва та колекціонування». Водночас державний аудит, зокрема, може встановити, що застосування зниження ставки ПДВ частково пов'язане з непередбачуваною вигодою та зловживаннями. Тому за наслідком такого аудиту надається рекомендація скасувати знижену ставку ПДВ у цих секторах.

Таблиця 2.1 – Інструментарій аудиту податкових субсидій та аудиторські процедури

Пропозиції щодо законодавчих процедур	Документування цілей надання субсидій, з наступним систематичним аналізом Проведення попередньої та поточної оцінки законодавчого впливу і розгляд альтернативних варіантів, наприклад, таких, як надання прямої фінансової допомоги
Розробка правил надання податкових субсидій	Оцінка можливості застосовувати норми законодавства, які обмежені в часі їх застосування Надання переваг щодо термінів обмеження використання пільг окремим отримувачам
Зобов'язання публікувати відповідну інформацію	Втрати податкових надходжень, викликані наданням субсидій необхідно відображати щорічно, співставляючи фактичну та планову суми відповідно до податків та субсидій, які надаються Адміністративні витрати там, де можливо їх визначити Витрати отримувачів, пов'язані з бюрократичними процедурами оформлення субсидій Кількість та структура отримувачів
Результати оцінок податкових субсидій	Оцінка досягнення цілі Оцінка результативності Оцінка ефективності
Використання інформаційних систем	Повністю комп'ютеризовані системи з співставними базами даних Використання систем управління ризиком Створення реєстру податкових субсидій

Метою аудиторської перевірки може бути виявлення стану та організації поточного контролю за обґрунтованим застосуванням знижених ставок ПДВ та методики зарахування доходів від зменшення податкових ставок. Аналізується також можливість відмови від податкових надходжень, що виникає внаслідок застосування зниженої ставки, яка може бути отримана, якщо повна прийнята ставка ПДВ була розрахована, і якщо було зроблено оцінку ефективності та корисності зниженої ставки для громадськості. У такому випадку наслідком державного аудиту є констатація висновку, що користь від впровадження політики зниження ставки ПДВ не оцінюється.

Загальна рекомендація за наслідками аудиту податкових пільг з ПДВ стосується основних напрямків: законодавства, звітності, оцінки, використання інформаційних технологій (**табл. 2.2**).

Органом аудиту може проводитись економічне дослідження впливу зниженої ставки ПДВ на ціни, пропозицію, попит тощо. Результати дослідження свідчатимуть, чи призвела знижена ставка ПДВ до прямого впливу на реалізацію товару, чи були знижені ціни на послуги і чи принесли вони вигоду для споживачів.

Таблиця 2.2 – Загальні рекомендації за наслідками аудиту пільг з ПДВ

Законодавство	Мета, яка досягається шляхом запровадження податкових субсидій, повинна бути задокументована чітко та структурно. Після належного розгляду, законодавство, яке буде прийнято, повинно обмежувати податкові субсидії до певного періоду часу в усіх відповідних випадках. Необхідно також розглянути альтернативні варіанти, такі як фінансові гранти та оцінити регуляторний вплив
Звітність	Звіт про податкові субсидії повинен включати дані про податкові збитки, понесені внаслідок субсидій. Такі звіти повинні видаватися за певний проміжок часу, бажано щорічно. Необхідно деталізувати інформацію, таку як дані про адміністративні витрати та фактичну / цільову вартість. Орган аудиту рекомендує підготувати повну інвентаризацію всіх податкових субсидій, доступних для будь-якої країни, на основі чіткого національного застосування міжнародних визначень
Оцінка	Оцінка вартості повинна проводитись з регулярними інтервалами, щоб забезпечити впевненість у ефективності та цільовому досягненні податкових субсидій
Інформаційні технології	Покращити відповідні процедури ІТ для податкових субсидій та побудувати мережі з іншими відповідними системами обробки даних для забезпечення відповідності даних

У результаті аудиту пільг з ПДВ та звітності доцільно сформулювати загальні висновки щодо впливу та ефективності низьких ставок ПДВ, наприклад:

- призначення нижчої ставки ПДВ повинно надавати пряму вигоду споживачам через зниження цін на товари та послуги. Зниження ставок ПДВ є неефективним механізмом для зниження ціни на товари та послуги, для стимулювання пропозиції та попиту або для збільшення секторів робочої сили з нижчими темпами;
- у окремих випадках лише продавець, а не покупець, вииграє від зниження податкових ставок, що дозволяє покупцям максимізувати прибуток. Таким чином, податкова субсидія має суттєвий вплив на господарські операції;
- у зв'язку з застосуванням більш низьких ставок ПДВ, відбувається непередбачувана неправильна класифікація і виникнення зловживань, що призводить до значних втрат доходів від ПДВ;
- неправильне використання податкової субсидії не лише порушує державну політику щодо субсидій, але також може стати проблемою для законодавства;
- диспропорції між правилами диференційованості та доступними ресурсами податкових органів для їх виконання призводять до необґрунтованого надання податкових пільг;
- зниження ставки ПДВ для окремих товарів та послуг є несвоєчасним, а отже, і не відповідає законодавчим намірам. Відсутність правових положень не дає можливості проводити регулярну оцінку таких субсидій;
- результати моніторингу впливу субсидій, таких як зниження ставок ПДВ, не отримує достатньої уваги. Ефективність податкових пільг, їх вплив на споживчі ціни, зміна моделей споживання та додаткові адміністративні витрати не регулярно оцінюються.

На підставі зроблених висновків аудиторі надають рекомендації для більш ефективного застосування пільг щодо ПДВ:

- проводити моніторинг та оцінку застосування та наслідків зниження ставок ПДВ на систематичній основі;
- щорічна публікація фактичної суми надходжень до державного бюджету, втрачених внаслідок податкових пільг;
- оцінка того, чи можна зменшити кількість пільг з ПДВ за рахунок зменшення податкових ставок на конкретні товари та послуги та вибирати альтернативні інструменти.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Поясніть, чому контроль є невід'ємною і органічною складовою управління?
2. В чому полягає сутність контролю?

3. Яким чином визначається необхідність здійснення контролю?
4. В чому виражається можливість здійснення контролю?
5. Яким чином принципи державного аудиту, визначені міжнародними стандартами ISSAI, розкривають його мету?
6. Яким чином принципи державного аудиту, визначені міжнародними стандартами ISSAI розкривають його мету?
7. Поясніть зміст фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів за його етапами.
8. Надайте характеристику змісту аудиторської документації згідно стандарту ISSAI.
9. Розкрийте мету та основні положення планування державного аудиту пільгового оподаткування.
10. Яким чином ідентифікація та оцінка ризиків впливає на ефективність фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, платежів?
11. Назвіть фактори, що визначають зміст та обсяг аудиторських процедур в ході фінансового аудиту.
12. Обґрунтуйте логіку структури та змісту звітності за наслідками фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, платежів.
13. Назвіть мету та обґрунтуйте передумови проведення державного аудиту податкових пільг та субсидій.
14. Охарактеризуйте інструментарій та аудиторські процедури державного аудиту податкових субсидій.
15. Назвіть напрямки рекомендацій за результатами державного аудиту пільгового оподаткування у зарубіжних країнах.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Законом України «Про Рахункову палату» (ст. 4) встановлено перелік видів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що забезпечується Рахунковою палатою. Назвіть правильний перелік:

- a) фінансовий аудит, аудит ефективності ;
- b) фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності ;
- c) фінансовий аудит, аудит ефективності, ревізія та інші контрольні заходи;
- d) фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза, аналіз та інші контрольні заходи;
- e) немає правильної відповіді.

2. Визначення якого різновиду державного аудиту згідно Закону України «Про Рахункову палату» викладено так «...перевірка, аналіз та оцінка правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану

справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами»:

- a) фінансовий аудит;
- b) аудит ефективності;
- c) експертиза;
- d) аналіз;
- e) ревізія.

3. Суперечить положенням міжнародних стандартів ISSAI твердження:

- a) масштаб фінансового аудиту пов'язаний з метою аудиту;
- b) критерії аудиту ефективності залежать від цілей фінансового аудиту;
- c) критерій достовірності означає, що інформація, наведена у звітності, не містить викривлень;
- d) аудиторська документація не відображає характер час та обсяг аудиторських процедур;
- e) аудиторська документація надає докази обґрунтованості аудиторського висновку.

4. Під час якого з етапів фінансового аудиту визначають масштаб, час, напрям аудиту:

- a) планування;
- b) проведення аудиту;
- c) звітування за результатами фінансового аудиту;
- d) контроль та оцінка виконання наданих рекомендацій;
- e) всі відповіді правильні.

5. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з таких компонентів:

- a) властивий ризик та зовнішні ризики;
- b) ризик контролю та зовнішні ризики;
- c) властивий ризик і ризик контролю;
- d) властивий ризик, ризик контролю, аудиторський ризик;
- e) відсутні будь-які компоненти.

6. Звіт за результатами фінансового аудиту є документом, який за структурою:

- a) складається як документ довільної форми та змісту;
- b) містить дві частини – вступ і висновки;
- c) відображає висновки і пропозиції щодо виявлених результатів;

д) складається з наступних складових: вступна частина, основна частина, заключна частина та додатки.

е) немає правильної відповіді.

7. Використання аудиторської вибірки під час фінансового аудиту здійснюється наступним чином:

а) визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності і методу відбору сукупності елементів;

б) виконання відповідних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;

с) дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;

д) оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур

е) всі відповіді правильні.

8. Зазначте правильне твердження:

а) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки одного класу операцій на своє професійне судження.

б) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки одного класу операцій на судження управлінського персоналу.

с) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому.

д) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки класу операцій на судження управлінського персоналу або судження внутрішнього аудиту;

е) всі відповіді правильні.

9. Зазначте правильне твердження:

а) за ISSAI фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам;

б) за ISSAI фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінський персонал має намір ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або має реальну альтернативу таким заходам;

с) за ISSAI фінансова звітність загального призначення складається на основі

припущення про безперервність, якщо управлінський персонал про таке визначив в своїй обліковій політиці, незалежно від існування намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність;

d) за ISSAI фінансова звітність загального призначення завжди складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінським персоналом попередня фінансова звітність загального призначення була складена на підставі припущення про безперервність;

e) всі відповіді правильні.

10. Зазначте правильне твердження:

a) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор не повинен виконувати певні аудиторські процедури;

b) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури у разі звернення до нього відповідального керівництва перевіреного підприємства;

c) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури;

d) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури у разі звернення до нього користувачів фінансової звітності;

e) всі відповіді правильні.

11. Зазначте правильне твердження:

a) за ISSAI в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності;

b) за ISSAI в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до облікової політики підприємства;

c) за ISSAI в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог внутрішнього аудиту;

d) за ISSAI в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до інструкцій, наказів, методології, рекомендацій вищого керівництва підприємства;

e) всі відповіді правильні.

12. Зазначте правильне твердження:

- а) за ISSAI визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, а залежить від розуміння управлінського персоналу бажаної величини викривлення фінансової звітності та фінансової інформації;
- б) за ISSAI визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації;
- в) за ISSAI визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, а залежить виключно від розуміння потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації;
- г) за ISSAI визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, не залежить від потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а є предметом судження внутрішнього аудитора;
- д) всі відповіді правильні.

13. Зазначте правильне твердження:

- а) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитор здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість;
- б) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитор здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість, але зменшує обсяг інформації, яка перевіряється;
- в) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитор здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість;
- г) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитор здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість, але збільшує обсяг інформації, яка перевіряється;
- д) всі відповіді правильні.

14. Зазначте правильне твердження:

- а) за ISSAI зовнішній аудит є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів на 50%, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

b) за ISSAI зовнішній аудитор є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

c) за ISSAI зовнішній аудит не є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

d) за ISSAI зовнішній аудит не є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту, і така невідповідальність погоджена з підрозділом внутрішнього аудиту;

e) всі відповіді правильні.

15 Зазначте правильне твердження:

a) за ISSAI аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записках, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час проведення аудиту;

b) за ISSAI аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записках, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час планування аудиту;

c) за ISSAI аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записках, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час визначення суттєвості фінансової звітності в цілому;

d) за ISSAI аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записках, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка;

e) всі відповіді правильні.

16. Назвіть етапи фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів:

a) три етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;

b) три етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту;

c) чотири етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;

d) п'ять етапів: попереднє ознайомлення з об'єктом аудиту, планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;

e) немає правильної відповіді.

17. Класифікація податкових субсидій передбачає розподіл на наступні види:

- a) звільнення, знижки, кредити, звільнення від оподаткування, податкове відстрочення;
- b) звільнення, податкове відстрочення ;
- c) податкові пільги та податкові субсидії;
- d) податкові субсидії з податку на прибуток, податкові субсидії з ПДВ;
- e) немає правильної відповіді.

18. Рекомендації, сформульовані за результатами аудиту податкових пільг «Мета, яка досягається шляхом запровадження податкових субсидій, повинна бути задокументована чітко та структурно. Після належного розгляду, законодавство, яке буде прийнято, повинно обмежувати податкові субсидії до певного періоду часу в усіх відповідних випадках. Необхідно також розглянути альтернативні варіанти, такі як фінансові гранти та оцінити регуляторний вплив» стосуються покращення:

- a) законодавства;
- b) звітності;
- c) оцінки;
- d) адміністрування пільгового оподаткування;
- e) інформаційних технологій обліку пільгового оподаткування.

19. Інструментарій аудиту податкових субсидій, який передбачає аудит «повністю комп'ютеризованих систем з співставними базами даних, використання систем управління ризиком, створення реєстру податкових субсидій» стосується питання:

- a) пропозиції щодо законодавчих процедур;
- b) розробка правил надання податкових субсидій;
- c) зобов'язання публікувати відповідну інформацію;
- d) результати оцінок податкових субсидій;
- e) використання інформаційних систем.

Тема 3. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень у сфері оподаткування при виконанні завдань з аудиту

3.1. Вплив податкових відносин на цілі та обов'язки аудитора при виконанні завдань з аудиту

3.2. Викривлення у сфері оподаткування, які можуть бути ідентифіковані під час виконання завдань з аудиту: сутність та види

3.3. Типи шахрайства у сфері оподаткування, фактори ризику його виникнення та обставини, які свідчать про можливість суттєвого викривлення податкової інформації

3.4. Етапи та процедури дослідження вимог законодавства у сфері оподаткування при аудиті фінансової звітності

3.1. Вплив податкових відносин на цілі та обов'язки аудитора при виконанні завдань з аудиту

Починаючи з середини XIX сторіччя, аудит компаній з обмеженою відповідальністю став невід'ємною частиною британського бізнесу. Вимога обов'язкового проведення аудиту, була встановлена внаслідок послаблення на початку XX сторіччя положень, які регулюють діяльність таких компаній. З їх ростом та із віддаленням акціонерів від процесів повсякденного оперативного управління потреба у зовнішньому аудиті стала все більше очевидною.

Важливим є аналіз еволюції цілей аудиту. В перші роки цілі аудиту фокусувалися на попередженні зловживань, але потім із збільшенням розмірів компаній, ускладнювався аудит. Хронологія еволюції цілей та вимог до аудиту представлена в роботі відомого зарубіжного вченого з теорії та практики аудиту Р. Адамса «Аудит» [150, с. 75] (*табл. 3.1*).

Грунтовний та надзвичайно цікавий аналіз еволюції цілей аудиту наведений в післямові до «Аудиту Монтгомері» Я. В. Соколова та С. М. Бичкової [157, с. 531–540].

В 1905 р. Монтгомері перевидав книгу відомого англійського аудитора Лоренса Діксі. Розвиваючи ідеї Діксі Монтгомері писав, що мета аудиту – розкриття зловмисних та незловмисних помилок, які можуть мати місце у фінансовій звітності. Припускалося, що страх виявлення зловживань, недбалості та некомпетентції змусить штат клієнта працювати краще. Була введена наступна ієрархія аудиторських задач, пов'язаних з виявленням трьох видів помилок: зловмисні (зловживання); незловмисні (описки, арифметичні помилки); принципові (вибір невірних методологічних помилок).

Таблиця 3.1 – Еволюція цілей аудиту

Мета аудиту	Період	Фактор, який викликав зміну
Попередження/ виявлення зловживань	Середина XIX століття	Формування компаній з обмеженою відповідальністю – розподіл функцій влади та управління
Підтвердження точності фінансової звітності	Кінець XIX – початок XX століття	Розвиток бухгалтерської/аудиторської професії
Представлення висновку про вірність та об'єктивність фінансової звітності	Середина – кінець XX століття	Ріст розміру компаній та визнання відповідальності адміністрації за системи контролю, попередження зловживань та складання звітності
Представлення звіту про зловживання та помилки	Кінець XX століття	Прагнення подолати розходження у очікуваннях шляхом підвищення відповідальності аудитора за виявлені зловживання та помилки і представлення звіту про них

Монтгомері було запропоновано методи аудиту та введено фундаментальне поняття «аудиторський слід» – виявлення факту реєстрації господарської операції від його виникнення в первинному документі, до входження у фінансову звітність. Але в ті часи було введено ще два поняття аудиторського сліду:

- виявлення відображення факту господарського життя від моменту його виникнення в первинному документі до підтвердження його в іншому (зустрічному) первинному документі;
- виявлення сум, які надійшли в касу, та засобів, перерахованих на банківський рахунок.

Крім «сліду» аудитору пропонувалися і такі дії, як підтвердження заборгованості, звірка вхідних сальдо з раніше вказаними вихідними тощо.

В 1912 р. з'явилася перша праця *Audit Theory and Practice*, яка витримала одинадцять видань. В цій роботі Монтгомері формулює задачу аудиту як встановлення фактичних фінансових умов та величини доходів підприємства в інтересах його власників, користувачів, банків та інших інвесторів. Отже, було підкреслено, що аудит виконується не в інтересах абстрактної істини, яка «мерехтить десть в глибокій темряві», а в інтересах різних груп, які мають відношення до конкретного підприємства. Крім того, аудитора повинні цікавити такі викривлення звітності, які спроможні вплинути на прийняття рішення тією чи іншою особою. Вищезазначена задача підкреслювала, що помилки, фальсифікації, нестачі, хоча і ненормальні з точки зору моралі та права, тим ні менш абсолютно природні. Орієнтація на природність або на «підлість» припускає, перш за все, встановлення, наскільки реально фінансова звітність відображає дійсний стан.

У виданні 1912 р. Монтгомері чітко розмежував два поняття:

- аудит детальний (комплексна перевірка всієї господарської діяльності);
- аудит фінансової звітності (передбачав, перш за все, документальну перевірку та встановлення правильності оборотів та сальдо рахунків Головної книги) – центральний та масовий вид робіт

В цій книзі вперше пропонуються тести систем контролю, процедури аудиту діляться на дві частини: процедури на відповідність та процедури по суті; окреслюються основні правила системно орієнтованого аудиту.

Порівнюючи погляди Монтгомері 1905 р. та 1912 р., можна зробити наступні висновки:

- фінансова звітність не може бути ідеальною, але може бути прийнятною: тут так би мовити повторюється відомий афоризм Ж. Ренана «не будемо нічого стверджувати, не будемо заперечувати, будемо сподіватися»;
- фінансова звітність тим адекватніше (ближче до істини), чим ефективніше внутрішній контроль, а це в свою чергу припускає, що аудитор може витратити набагато менше зусиль. В свою чергу, чим ефективніше контроль, тим більше є підстав сподіватися на те, що інформація фінансового звіту може бути корисною для осіб, які приймають відповідальні рішення.

В подальших виданнях розглядалися в основному проблеми та питання організації, методології та методики: порядок розробки детального плану перевірки; порядок участі аудитора у проведенні інвентаризації; порядок використання обчислювальної техніки, правила застосування вибіркового методу дослідження, порядок використання методів аналізу господарської діяльності тощо.

З точки зору дослідження мети аудиту важливим є такі висновки в подальших виданнях. У виданні 1934 р. Монтгомері підкреслив, що аудитор повинен нести відповідальність не лише за перевірку балансу, але і за детальну перевірку також (дослідники це розцінюють або як відхід від раніше висунутих поглядів, або як поглиблення раніше висунутих ідей).

У виданні 1940 р. Монтгомері вводить два нових висновки:

1. Аудитор підтверджує не лише баланс, як це вважалося раніше, але і звіт про прибутки та збитки. Тим самим підкреслюється, що аудитор працює не лише з балансом, а з більш загальною категорією – фінансовим звітом.
2. Продукт аудиторської праці – не висновок сам по собі, а думка аудитора. По суті Монтгомері повторив ідеї великого грецького філософа Парменіда (540–470 до н.е.), який проводив чітку розбіжність між думкою та знанням. Отже, з часів Монтгомері саме думка є головною турботою аудитора.

Зараз діючий Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів наступним чином – надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 «а»). Ключовим словосполученням тут є «думка аудитора».

Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливу інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п. 35 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»), а саме формування думки повинно містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

В книзі Р. Адамса описана широка дискусія з приводу того, що вимагається від аудиторів [150, с. 61–69]. Так, в 1885 р. фінансові звіти повинні були давати «повне та об'єктивне представлення»; в 1900 р. – це формулювання було змінено на «вірне та правильне представлення», нарешті в 1948 р. була введена вимога, щоб фінансові звіти давали «вірне та об'єктивне представлення» [150, с. 63]. Проте, як зазначає сам Р. Адамс, визначення того, що слід розуміти під фразою «вірне та об'єктивне представлення», не наведено.

З одного боку терміни «вірність та об'єктивність» схожі на якісні характеристики фінансової звітності, а отже, з одного боку логічним є заміна цих термінів на висловлення: «відповідність фінансової звітності вимогам законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та розкриття фінансової інформації», що і зроблено в принципі у міжнародних стандартах бухгалтерської звітності. Проте, Р. Адамс наводить деякі рішення, які показують, що це зовсім не одне й те саме:

1. «Якщо виконання вимог даного додатку (документа) щодо включення інформації до звітності або додатків не буде достатнім для забезпечення вірності та об'єктивності, то в наведеній звітності або примітках слід навести необхідну для цього додаткову інформацію». Це положення само по собі не є санкцією на виконання вимог закону, в ньому просто дозволяється надавати додаткову інформацію, для того щоб забезпечити вірність та об'єктивність.

2. «Якщо в специфічних обставинах виконання вказаних вимог буде знаходитися в протиріччі з вимогами вірності та об'єктивності, то адміністрація повинна ухилитися від виконання цих вимог в тій мірі, в якій це необхідно для забезпечення вірності та об'єктивності». Тут визнається, що необхідність забезпечення вірності та об'єктивності може викликати легітимне невиконання вимог закону. Проте, фраза «в специфічних обставинах» вказує на те, що подібні дії можуть мати місце надзвичайно рідко [150, с. 65].

На наш погляд, вимога сформулювати аудитором думку про відповідність фінансових звітів законодавству є більш правильним. Дана позиція ґрунтується на наступних твердженнях:

1. Перевірена фінансова звітність не повинна бути більш «вірною», «об'єктивною», ніж неперевірена, адже всі подібні якісні характеристики повинні бути встановлені у стандартах фінансової звітності. Не можна цілеспрямовано припинювати неперевірену фінансову звітність, стверджувати, що вона не відповідає більш «високим» якісним характеристикам. На перший план повинна висуватися вимога удосконалення стандартів фінансової звітності. Р. Адамс наводить з цього

приводу висловлення товариства юристів, які у відповідь на нові пропозиції Ради по аудиторській практиці з приводу введення розширеної форми аудиторських звітів підтвердило наступний підхід до розуміння концепції вірності та об'єктивності: «ми продовжуємо вважати важливим стверджувати, що значення слів «вірно та об'єктивно» може бути повністю прийнято лише в контексті бухгалтерських принципів, методик та традицій» [150, с. 68].

2. Вірність та об'єктивність – це абстракція або філософська концепція, яка не може бути розкладена на значеннєві складові. Подібних концепцій існує багато, їх загальною ознакою є те, що за відсутності певних складностей в розумінні їх значення, при їх застосуванні до конкретних ситуацій на практиці виникає багато суперечностей. Однією з причин цього є надто високий рівень абстракції, характерний для таких концепцій, який необхідно застосувати у відношенні до безкінечного різноманіття фактів, при неможливості проведення чіткої межі між тим, що є або не є вірним та об'єктивним [150, с. 64].

Розуміння мети аудиту передбачає визначення необхідного рівня надійності фінансової звітності з боку користувачів. Згідно з МСА 200, аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень (п. 8). В МСА використовують термін абсолютна впевненість та обґрунтовують причини, через які аудитор не може її отримати: існування обмежень, властивих аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення. Через властиві обмеження аудиту існує невідворотний ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансових звітів не будуть виявлені, навіть при належному плануванні і здійсненні аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Аудит не гарантує виявлення всіх суттєвих викривлень через такі фактори як:

- використання суджень та тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);
- більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточними.
- Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:
- збирання аудиторських доказів (наприклад, у визначенні характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);
- складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

В «Аудиті» Монтгомері виділяються наступні причини обмежених можливостей аудиту [157, с. 30]:

I. Обмеження, зумовлені рамками фінансової звітності, рішеннями щодо організації системи внутрішнього контролю. Ця група обмежень представлена такими чинниками:

1. Ніхто, в тому числі і бухгалтер не може передбачити наслідки багатьох невизначених майбутніх подій. В тій мірі, в якій представлена звітність залежить від

непередбаченої майбутньої події, вона (звітність) буде неточною.

2. Гнучкість загальноприйнятих принципів обліку дозволяє адміністрації впливати на ту фінансову інформацію, яку вони представляють. Ані авторитетна бухгалтерська література, ані логіка не віддають переваги будь-якому з альтернативних способів, наприклад, визначення собівартості запасів, які вибули. Ті, хто готує фінансовий звіт, та аудитори можуть розійтися у думці відносно інтерпретації та застосування принципів обліку.

3. Рішення адміністрації відносно того, які процедури обліку та контролю приймати при обліку угод. Приймаючи такі рішення відносно побудови системи внутрішнього контролю, адміністрація в значній мірі спирається на аналіз витрат та прибутку. Жодна структура контролю не може дати абсолютної гарантії, що поставлені задачі будуть вирішені зі стовідсотковою точністю.

II. Процес аудиту та техніка його проведення визначають межу аудиторських гарантій: неможливість отримати достатньої кількості прямих доказів; він не може перевірити угоди, які не зафіксовані в документах (якщо відсутні або не дають ефекту контрольні процедури, мета яких забезпечити повноту обробки та запису даних); потреба в здоровому судженні та той факт, що багато з доступних аудитору доказів скоріше переконують, ніж доказують, залишають аудитора без можливості досягнути абсолютну впевненість.

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів у такий спосіб: надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 «а»). Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливую інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п. 35 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»), а саме формулювання думки має містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та подані відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

Ця оцінка передбачає дослідження багатьох питань, які деталізовані в інших параграфах МСА Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (**рис. 3.1**).

В МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» зазначається, що така оцінка вимагає:

1) розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознак упередженості суджень управлінського персоналу (п. 12), для чого аудитор повинен оцінити:

- чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані (п. 13 «а»);
- чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними (п. 13 «б»);

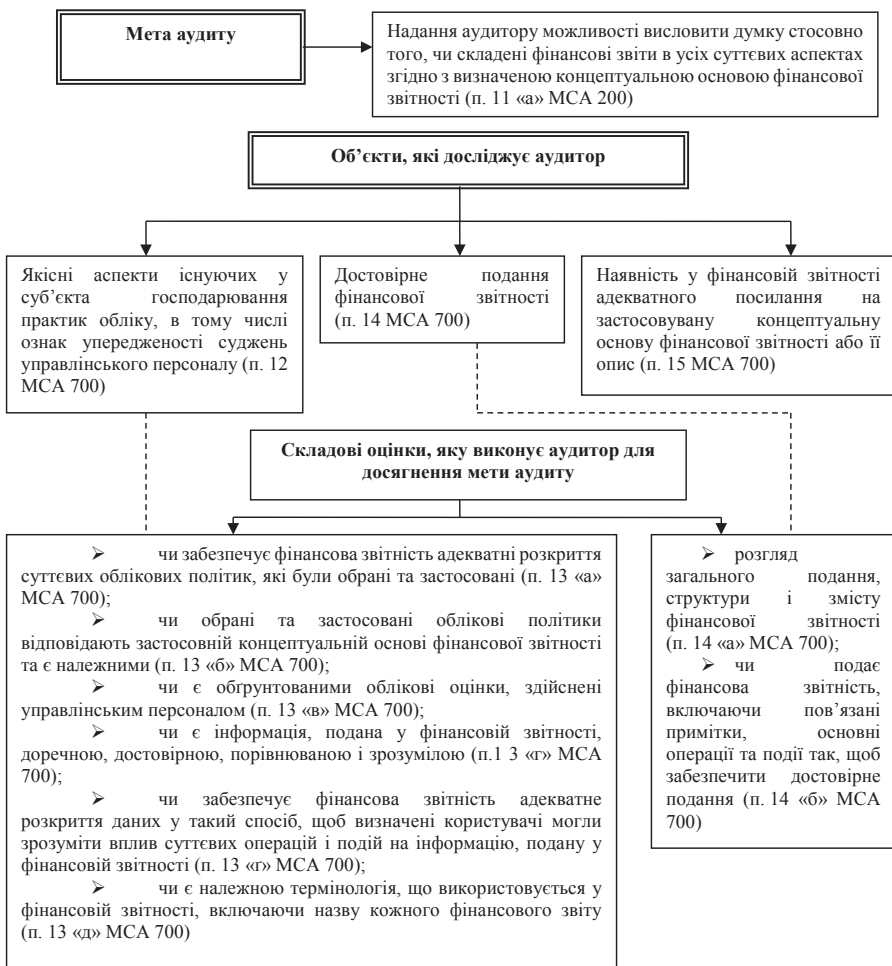


Рис. 3.1. Мета аудиту та складові оцінки, яку виконує аудитор для її досягнення

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом (п. 13 «в»);
- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою (п. 13 «г»);
- чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і

подій на інформацію, подану у фінансовій звітності (п. 13 «г»);

- чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту (п. 13 «д»).

2) чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності, яке включає розгляд таких аспектів (п. 14):

- загального подання, структури і змісту фінансової звітності (п. 14 «а»);
- чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання (п. 14 «б»).

3) чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності або її описання (п. 15) (рис. 3.1).

Пояснюючи, що фінансові звіти складені в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, управлінській персоналі явно чи неявно робить твердження (financial statement assertions) щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації. Аудитор використовує ці твердження для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.

Самі твердження поділені на такі категорії:

- 1) існування (existence): актив або зобов'язання існують на конкретну дату;
- 2) права і зобов'язання (rights and obligations): актив або зобов'язання належить суб'єктові господарювання на конкретну дату;
- 3) наявність (occurrence): операція або подія стосуються суб'єкта господарювання, відбулися протягом звітного періоду;
- 4) повнота (completeness): відсутність необлікованих активів, зобов'язань, операцій або подій, а також нерозкритої інформації про статті;
- 5) оцінка вартості (valuation): актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю;
- 6) вимірювання (measurement): операція або подія відображені за належною сумою, доходи та витрати віднесені до відповідного звітного періоду;
- 7) подання і розкриття інформації (presentation and disclosure): інформація про статтю розкрита, класифікована та описана згідно із застосованою концептуальною основою фінансової звітності.

Серед зазначених критеріїв відсутній критерій «відповідність законодавству», під яким (виходячи з вище викладеного) слід розглядати інші закони та нормативні акти, які не входять до концептуальної основи фінансової звітності. Це є надзвичайно важливим для українських суб'єктів господарювання, оскільки дотримання законодавчих та нормативних документів, особливо з питань оподаткування, спричинює значний вплив на визначення критеріїв оцінки фінансової звітності.

Розглянемо вплив податкових відносин на цілі та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, яке виконується згідно з Міжнародними стандартами аудиту. Так, при виконанні завдання з аудиту фінансової звітності аудитори повинні, по-перше, обов'язково здійснювати окремі процедури, які стосуються статей щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за

розрахунками з бюджетом, по-друге, обов'язковому розгляду підлягає податкове законодавство в цілому як таке, що має суттєвий вплив на показники фінансової звітності відповідно до вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», по-третє, розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами є тими сферами, в яких ризик виникнення помилок та шахрайства є доволі високим, що вимагає ретельного дотримання вимог МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» (**табл. 3.2**)

Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової

Таблиця 3.2 – Вплив податкових відносин на цілі та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

№	Прояв податкових відносин	Міжнародний стандарт аудиту	Цілі та відповідальність аудитора
1.	Наявність окремих рядків у формах фінансової звітності, присвячених розрахункам з бюджетом та державними цільовими фондами: 1. Баланс: ряд. 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», ряд. 1136 «у тому числі з податку на прибуток», ряд. 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом», ряд. 1621 «у тому числі з податку на прибуток», ряд. 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування». 2. Звіт про рух грошових коштів: ряд. 1625 «Надходження від повернення податків і зборів», ряд. 3006 «у тому числі податку на додану вартість», ряд. 3100 «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи», ряд. 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів»	МСА 500 «Аудиторські докази», 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів», 505 «Зовнішні підтвердження», 520 «Аналітичні процедури», 530 «Аудиторська вибірка», 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», 550 «Пов'язані особи», 560 «Подальші події», 570 «Безперервність», 590 «Письмові запевнення»	Обов'язкова перевірка статей форм фінансового звіту (балансу та звіту про рух грошових коштів), які стосуються залишків дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом та зі страхування, витрачання грошових коштів на оплату відрахувань на соціальні заходи, зобов'язань з податків і зборів, надходження грошових коштів у вигляді повернення податків та зборів. Обов'язкове виконання тестів заходів контролю та процедур по суті за даним класом операцій, залишками на рахунках та розкриттям інформації. Застосування процедур всіх типів: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання та аналітична процедура.

№	Прояв податкових відносин	Міжнародний стандарт аудиту	Цілі та відповідальність аудитора
2.	Розгляд податкового законодавства в цілому як таке, що має суттєвий вплив на показники фінансової звітності відповідно до вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»	<p>Обов'язковий розгляд впливу податкового законодавства на показники фінансової звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до вимог МАС 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».</p> <p>Цілі аудитора при розгляді законодавчих та нормативних актів сфери оподаткування такі:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які регулюють податкові відносини, як такі, що безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання; • виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів сфери оподаткування, які мають суттєвий вплив на фінансову звітність; • виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які регулюють порядок нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів юридичними особами, ідентифікованих під час аудиту.

№	Прояв податкових відносин	Міжнародний стандарт аудиту	Цілі та відповідальність аудитора
3.	Визнання такого класу операцій як розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами як такі, в яких ризик виникнення помилок та шахрайства є доволі високим	МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності»	<p>Аудитор повинен особливо ретельно досліджувати чинники (фактори) ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства при розрахунках бюджетом та державними цільовими фондами, а також ретельно планувати процедури з метою виявлення обставин, які можуть свідчити про шахрайство в сфері оподаткування.</p> <p>Цілі аудитора при дослідженні шахрайства в сфері оподаткування при аудиті фінансової звітності:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства при нарахуванні та сплаті податків, зборів та обов'язкових платежів; • отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; • вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство при нарахуванні та сплаті податків, ідентифіковане під час аудиту

звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Як зазначено в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у випадку викривлення внаслідок шахрайства. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що аудиторські докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань,

ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Незважаючи на те, що аудитор може ідентифікувати потенційні можливості для вчинення шахрайства, йому важко визначити, чи спричинені викривлення у предметі судження, наприклад у облікових оцінках, шахрайством або помилкою.

Крім того, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Питання відповідальності аудитора за розгляд шахрайства регламентуються МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності». Цілі аудитора такі:

- ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;
- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь;
- вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.

Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливості скоєння шахрайства та утримати від вчинення шахрайства, а також переконати працівників не вчиняти шахрайство через ймовірність його виявлення і покарання. Це передбачає створення культури чесності та етичної поведінки, яку може укріпити активний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплює розгляд потенційної можливості уникнути заходів контролю або іншого неналежного впливу на процес фінансової звітності, наприклад спроби управлінського персоналу управляти доходами, щоб впливати на розуміння аналітиками результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання.

Отримуючи достатню впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості уникнення контролю управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства. Вимоги цього МСА розроблені для допомоги аудитору в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і розробці процедур для виявлення такого викривлення.

Існування окремого Міжнародного стандарту аудиту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», який входить до групи стандартів, що встановлюють загальні принципи аудиту та обов'язки сторін, з одного боку, вважається абсолютно логічним, але з іншого, викликає цілу низку питань при його докладному вивченні та порядку його застосування з урахуванням вимог українського законодавства.

Плануючи та виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи звіт незалежного аудитора про фінансову звітність, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність суб'єкта господарювання іншим законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. При цьому підкреслюється, що закони та нормативні акти значно різняться своїм ставленням до фінансових звітів:

- деякі з них визначають форму, зміст фінансових звітів суб'єкта господарювання або суми, що підлягають обліку, або інформацію, що підлягає розкриттю у фінансових звітах;
- інші закони та нормативні акти є обов'язковими для дотримання управлінським персоналом або встановлюють положення, згідно з якими суб'єкт повинен вести свою діяльність;
- деякі суб'єкти здійснюють свою діяльність у галузях, які жорстко регулює законодавства (наприклад, банківські установи);
- діяльність інших суб'єктів регулюється лише законами та нормативними актами, які визначають загальні питання функціонування суб'єкта господарювання (наприклад, техніка безпеки, охорона здоров'я працівників, збереження принципу рівноправності на роботу);
- невідповідність певним законам і нормативним актам може стати причиною припинення діяльності суб'єкта господарювання або поставити під сумнів дотримання ним принципу безперервності діяльності (наприклад, такі наслідки можуть бути за невідповідності умовам отримання ліцензії або іншого права на ведення діяльності, наприклад, невідповідність банку вимогам щодо капіталу чи інвестицій).

Відповідальність за забезпечення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів несе управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Законодавчі та нормативні акти можуть по-різному впливати на фінансову звітність суб'єкта господарювання: наприклад, вони можуть впливати на розкриття конкретної інформації, яке вимагається від суб'єкта господарювання у фінансовій звітності, або вони можуть встановлювати застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Вони можуть також встановлювати певні юридичні права та обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у фінансовій звітності. Крім того, законодавчі та нормативні акти можуть встановлювати штрафні санкції для суб'єкта господарювання у разі недотримання вимог.

У МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової

звітності» розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних груп законодавчих та нормативних актів:

І група. До неї відносяться положення законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновізнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, в тому числі, податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти. Стосовно цієї групи законодавчих та нормативних документів відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно дотримання положень цих законодавчих і нормативних актів

ІІ група. Інші законодавчі та нормативні акти, які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але дотримання вимог яких може бути суттєвим для поточних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання умов ліцензії на експлуатацію, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); отже, недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може суттєво впливати на фінансову звітність. Стосовно цієї групи законодавчих та нормативних документів відповідальність аудитора обмежується виконанням встановлених аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Під терміном «недотримання вимог» розуміються дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам, і включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання, з виключенням особистих неправомірних дій (не пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу та працівників суб'єкта господарювання.

Податкове законодавство України, яке повинно розглядатися в процесі проведення аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, складається з:

- Конституції України;
- Податкового кодексу України;
- Митного кодексу України (у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України);
- Господарського та Цивільного кодексів (зокрема в частині регулювання діяльності суб'єктів господарювання та відносин між ними);
- Водного, Земельного, Лісового кодексів та Кодексів України про надра (в частині регулювання платників, об'єктів, бази оподаткування відповідними видами рентної плати);

- Законів України, які регламентують діяльність суб'єктів господарювання певних видів діяльності, організаційно-правової форми тощо;
- чинних міжнародних договорів України, якими регулюються питання оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- Указів Президента України в частині регламентування діяльності органів державного управління, підтримки суб'єктів господарювання певних видів діяльності;
- нормативно-правових актів (постанов, розпоряджень) Кабінету Міністрів України, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та інших законів з питань оподаткування;
- нормативно-правових актів (наказів, рішень, розпоряджень) міністерств і відомств, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та інших законів з питань оподаткування;
- рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків (зборів), прийнятих за правилами, що встановлені цим Кодексом;
- документів інструктивного, довідкового та рекомендаційного характеру органів державного управління та місцевого самоврядування.

3.2. Викривлення у сфері оподаткування, які можуть бути ідентифіковані під час виконання завдань з аудиту: сутність та види

В Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Викривлення можуть виникати внаслідок:

- неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- пропуску суми або розкриття інформації;
- правильної облікової оцінки через ігнорування або явного неправильного трактування фактів;
- судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною.

Очевидно, що аудитор має звертати увагу на найсуттєвіші помилки та викривлення у фінансовій звітності. Відповідно в узагальненому вигляді викривлення класифікуються залежно від їх суттєвості на три види:

- викривлення, які є настільки незначними, що не можуть вплинути на достовірність фінансової звітності (несуттєві);
- викривлення, які можуть вплинути на прийняття рішень користувачами фінансової звітності, але вони стосуються не ключових статей, а фінансова звітність загалом відображає реальне фінансове становище суб'єкта господарювання;
- викривлення, які ставлять під сумнів достовірність фінансової звітності (внаслідок незаконних дій, шахрайства тощо).

В міжнародних стандартах аудиту (МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності») зазначено, що плануючи та здійснюючи аудит, а також оцінюючи та подаючи висновки щодо його результатів, аудитор повинен розглядати ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах унаслідок шахрайства або помилок.

Для допомоги аудитору в оцінці впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих викривлень МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» рекомендується розподілити викривлення на такі групи:

- викривлення фактів – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів;
- викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір та застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною;
- викривлення внаслідок переносу – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з переносом викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких і виконувалася вибірка (рекомендації щодо визначення викривлень внаслідок переносу та оцінки результатів надано в МСА 530 «Аудиторська вибірка»).

Викривлення фінансової інформації в більшості випадків пов'язано не із свідомим маскуванням реальної картини фінансового стану підприємства, а із недостатнім розумінням або незнанням деталей діючого законодавства, теорії і практики ведення бухгалтерського обліку, з помилками в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві (наприклад, із недотриманням відповідних процедур при здійсненні господарської операції – санкціонування, документального підтвердження, забезпечення збереження документації тощо). Надійність бухгалтерської інформації багато в чому гарантується рівнем кваліфікації бухгалтерського персоналу, якістю організації облікової роботи на підприємстві, наявністю системи внутрішньогосподарського контролю.

Отже, так чи інакше, свідомо чи несвідомо в практиці бухгалтерської діяльності спостерігаються випадки викривлення фінансової інформації.

Для чіткого розуміння сутності помилок та шахрайства, важливою є їх класифікація, яка представлена в **таблиці 3.3.**

Таблиця 3.3 – Види та класифікація викривлень фінансової звітності [159, с. 208]

Ознака класифікації	Вид помилок
Частота виникнення	випадкові помилки
	помилки, які повторюються (історичні помилки)
Нормативний документ, який порушується	помилки, пов'язані з незнанням стандартів бухгалтерського документу
	помилки, пов'язані з незнанням податкового законодавства
	помилки, пов'язані з незнанням господарського законодавства
	помилки, пов'язані з незнанням законодавства про працю
Ймовірність виникнення	потенційні помилки (типові помилки), які тягнуть за собою типові ризики, що можуть виникнути у звітності будь-якого економічного суб'єкту
	нетипові помилки (специфічні), які тягнуть за собою специфічні ризики, що характерні для окремих статей фінансової звітності
Характер	системні помилки (відсутність ведення обліку (в цілому, по певному об'єкту або операції)
	випадкові помилки
Об'єкт	грошові
	матеріальні
Вплив на достовірність фінансової звітності (помилки, які мають послідує значення на результати діяльності та фінансовий стан підприємства)	суттєві (можуть вплинути на економічні рішення користувачів цієї звітності)
	несуттєві (помилки, які не тягнуть за собою суттєвих, як для суб'єкта господарювання, так для третіх осіб)
Наміри суб'єкту та характер дій, що спричинили викривлення фінансової звітності (помилки в результаті ненавмисних дій або недобросовісності)	шахрайство (навмисні помилки)
	помилки (ненавмисні помилки, які здійснені в результаті некомпетентності, халатності та неуважності)
Спосіб відображення в бухгалтерському обліку помилок (ненавмисних помилок)	пропуск загальної суми
	помилка під час збирання або обробки інформації, яка є основою для фінансових звітів
	неправильна облікова оцінка з недогляду або помилкове тлумачення фактів
	помилка у використанні принципів бухгалтерського обліку стосовно вимірювання, визнання, класифікації, надання або розкриття інформації

Ознака класифікації	Вид помилок
Спосіб здійснення шахрайства (навмисних помилок)	викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності – навмисні викривлення, пропуск загальних сум або розкриття інформації у фінансових звітах з метою введення в оману їх користувачів, можуть охоплювати: введення в оману, тобто маніпулювання, фальсифікація, навмисні виправлення облікових записів або первинних документів, які є основною фінансових звітів; викривлення або навмисний пропуск у фінансовій звітності подій, господарських операцій чи іншої суттєвої інформації; навмисне неправильне застосування облікових принципів вимірювання, визнання, класифікації, надання або розкриття інформації
	викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів і включає крадіжку активів підприємства (розтрати, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари чи послуги; воно часто супроводжується фальшивими чи оманливими обліковими записами або документами для приховування факту нестачі активів)
Показник, викривлення якого є головною метою	взулювання – викривлення, які впливають на ясність інформації, але не зачіпають розміру фінансового результату або капіталу підприємства
	фальсифікації – викривлення, які представляють собою порушення реальності даних звітності та, як правило, пов'язані з викривленням значення фінансового результату
Спосіб здійснення взулювання при підготовці фінансової звітності	об'єднання різномірних сум в одну, що суперечить правилам підготовки звітності
	дроблення суми, розміри якої намагаються не показати, на частини та присудження окремих частин
	компенсування (погашення) статей активу та пасиву шляхом неправильного заліку вимог та зобов'язань
Спосіб здійснення фальсифікації при підготовці фінансової звітності	невключення в баланс тих або інших статей
	включення в баланс статей, які підлягають списанню
	оцінка статей звітності, яка не відповідає вимогам стандартів бухгалтерського обліку
Характер виникнення (помилки, пов'язані з критеріями оцінки фінансової звітності)	помилки, пов'язані з необґрунтованим відображенням в обліку (наприклад, включення до складу витрат звітного періоду витрат, які не зумовлені цілями отримання доходів, документально не підтверджених та інше)
	помилки в періодизації (неповне відображення в обліку фактів господарської діяльності, наприклад, штрафів визнаних дебіторів та накладених судом, не відображення реалізованих товарів, право власності на які вже перейшло до покупця та інше; невірний розподіл доходів та витрат за звітними періодами, наприклад, включення до складу витрат повної суми передплати за періодичні видання та інше)
	помилки в оцінці (невірний спосіб оцінки, неправильне визначення справедливої вартості, неправильне визначення вартості незавершеного виробництва та інше)
	помилки в класифікації та визнанні (неправильна класифікація доходів та витрат, наприклад, відображення доходів від реалізації основних засобів в складі доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відображення прямих витрат в складі непрямих та інше)
	помилки у формуванні інформації у звітності (неправильне заповнення відповідних рядків)

Помилки, які зустрічаються в бухгалтерському обліку можуть зачіпати не лише техніку оформлення господарських операцій, але і бути наслідком неправильного відображення економічної інформації в обліку та звітності. Отже, можна виділити помилки за формою (технічні) та за змістом (методологічні).

Технічні помилки можна умовно класифікувати на декілька груп. До першої групи технічних помилок входять описки, пропуски та арифметичні помилки. Якщо така помилка трапляється, то підсумкові суми не збігаються або ж фактичні значення не відповідають розрахунковим показникам. Такі помилки найчастіше виявляються при складанні звітності. Другу групу технічних помилок формують помилки, які виникають при введенні інформації до бухгалтерської комп'ютерної програми, а також в процесі обробки, зберігання та передачі даних. Наприклад, двічі вводиться один той же документ або виконується одна й та ж бухгалтерська проводка, втрачається частина даних при порушенні функціонування комп'ютерної програми.

Методологічні помилки виникають в бухгалтерському обліку на різних етапах відображення господарських операцій:

- при складанні первинних документів;
- при відображенні господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку;
- при формуванні звітності на підставі регістрів бухгалтерського обліку.

Складність виявлення і виправлення помилок в фінансовій звітності полягає в тому, що частина викривлень є наслідком помилок, першоджерела яких сховані в глибинах всієї системи бухгалтерського обліку підприємства, і лише незначна кількість викривлень спричинена помилками при механічному перенесенні певних даних до рядків форм фінансової звітності. Першу групу помилок виявити та виправити набагато складніше.

Причин виникнення методологічних помилок в бухгалтерському обліку може бути багато:

- помилки в розрахунках (неправильно визначено норму амортизації або базу для розподілу загальновиробничих витрат);
- неправильна класифікація елементів фінансової звітності (включення до складу необоротних активів об'єктів, які використовують на умовах оперативної оренди, та нарахування за ними амортизації);
- ігнорування додаткової суттєвої інформації (відомості про можливу ліквідаційну вартість не використовувалися під час нарахування амортизації);
- неуважність або неналежний рівень знань з бухгалтерського обліку (суми дооцінки основних засобів, що вибули, не включені до складу нерозподіленого прибутку);
- помилкова методика оцінки (інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства не обліковувалися за методом участі в капіталі, довгострокові фінансові зобов'язання відображалися в балансі за сумами погашення);
- некоректне ведення обліку (вся сума амортизації включається до загальновиробничих витрат, навіть за основними засобами невіробничого

призначення; одноразове списання витрат, які відносяться до декількох звітних періодів, наприклад, оплати ліцензій, підписки на періодичні видання; віднесення витрат на доставку придбаних запасів до витрат на збут або до загальновиробничих витрат):

- помилки в кореспонденції рахунків.

Помилки по-різному впливають на фінансову звітність. Вони можуть позначатися, наприклад, тільки на даних балансу (неправильна класифікація дебіторської заборгованості на поточну та довгострокову), або тільки на даних звіту про фінансові результати (помилки при класифікації витрат на адміністративні та виробничі), або одночасно на показниках балансу та звіту про фінансові результати (неправильне нарахування амортизації (зносу) по об'єктам основних засобів).

Важливо зазначити, що помилки можуть самоліквідуватися. Такі помилки називають компенсованими. Наприклад, у грудні бухгалтер не нарахував зобов'язання з оплати праці деяким працівникам, які не подали своєчасно необхідні відомості. Це означає, що в цьому періоді були занижені зобов'язання та витрати і завищений чистий прибуток. У наступному періоді під час нарахування зарплати, в тому числі і за грудень місяць, зобов'язання та витрати будуть завищені, чистий прибуток – занижений. За результатами двох періодів всі елементи показані правильно: бухгалтерські записи другого періоду скомпенсували помилку. Однак бувають помилки, що не компенсуються, наприклад, включення до складу поточних витрат, які повинні бути віднесені на збільшення первісної вартості необоротних активів і підлягати амортизації. Аналізуючи такі помилки, важливо визначити, чи подавали звітність за період, в якому було допущено помилку. Якщо звітність подавали і помилка самоліквідувалася, то не потрібні неякі зміни в обліку, якщо ж помилку не було виправлено, то треба відкоригувати сальдо прибутку на початок періоду.

Взагалі сама процедура виявлення помилок багато в чому передбачає наявність високої кваліфікації як облікових спеціалістів, так і аудиторів, яка дозволяє йому за допомогою аналітичних методів знаходити підсумкові цифри, які не є достовірними. Наприклад, якщо відсутні додаткові обставини, то заборгованість по заробітній платі на кінець року повинна бути в межах місячних нарахувань.

В окремих випадках помилки можуть бути настільки значними, що фінансову звітність не можна вважати достовірною. Такі помилки називають суттєвими або фундаментальними. Суттєві (фундаментальні) помилки – це помилки, виявлені в поточному періоді, які є настільки значними, що фінансові звіти одного або кількох попередніх періодів не можуть вважатися достовірними на дату їх випуску.

В МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» зазначено, що викривлення у фінансових звітах можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки (**рис. 3.2**).

Помилка – це ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах, включаючи:

- пропуск загальної суми;

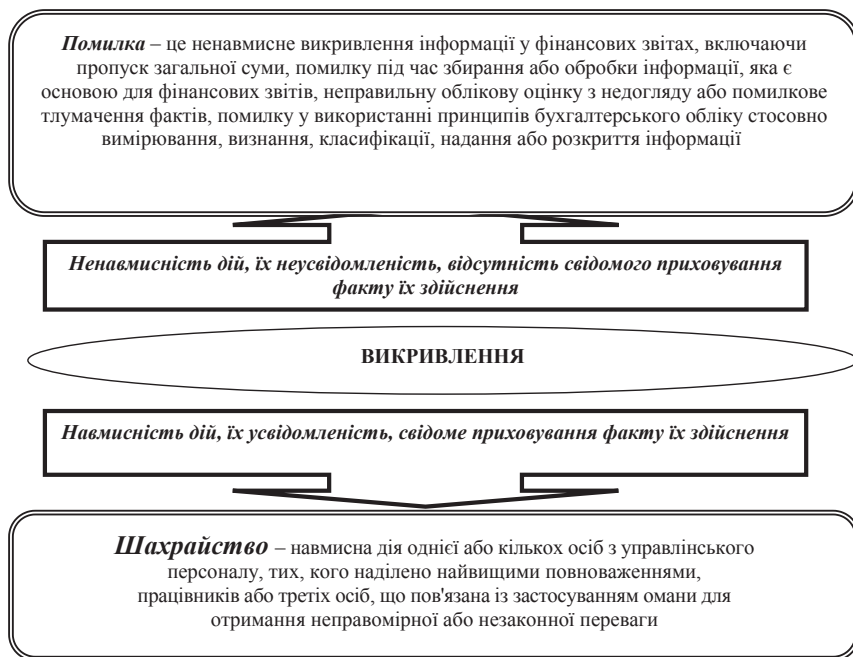


Рис. 3.2. Викривлення та їх види

- помилку під час збирання або обробки інформації, яка є основою для фінансових звітів;
- неправильну облікову оцінку з недогляду або помилкове тлумачення фактів;
- помилку у використанні принципів бухгалтерського обліку стосовно вимірювання, визнання, класифікації, надання або розкриття інформації.

Шахрайство – навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх осіб, що пов'язана із застосуванням омані для отримання неправомірної або незаконної переваги. В міжнародних стандартах аудиту підкреслюється, що поняття шахрайства є широким юридичним поняттям, але аудиторів стосуються випадки шахрайства, що спричиняють суттєві викривлення у фінансових звітах.

Шахрайство і помилка різняться навмисністю і ненавмисністю дій, що спричинили викривлення фінансової звітності. Шахрайство складається з мотиву для скоєння шахрайства і усвідомленого його здійснення, на відміну від помилки шахрайство є навмисною дією, що, як правило, супроводжується свідомим приховуванням фактів. При цьому слід відмітити важливий аспект: аудитор має змогу виявити

потенційні можливості скоєння шахрайства, проте визначити намір його здійснення дуже важко, але це від нього і не вимагають.

Існує два підходи до розуміння поняття шахрайства: економічний та правовий [190, с. 61–62]. Їх межі відображені на **рис. 3.3**.

Економічний аспект		Правовий аспект
Помилки	Шахрайства	Шахрайства
Виявляють суб'єкти підрозділів, внутрішнього контролю та аудиту, органи державного фінансового контролю		Констатують правоохоронні та судові органи
Не призводять до збільшення вигід самого правопорушника чи інших осіб	Вчиняються з метою особистого збагачення, збільшення вигід самого правопорушника чи інших осіб або отримання інших привілеїв	
Відповідальність		
Дисциплінарна і матеріальна	Дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, цивільно-правова	Кримінальна

Рис. 3.3. Економічний і правовий аспекти розуміння помилок та шахрайства

Економічний аспект шахрайство набуває в момент виявлення ознак правопорушення контролюючими органами, підрозділами внутрішнього аудиту. В разі встановлення винних осіб, їх може бути притягнуто до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної, цивільно-правової відповідальності. Проте у випадку, якщо виявлене порушення є результатом недостатньої компетенції працівника, арифметичного прорахунку і здебільшого не призводить до збільшення вигід самого правопорушника чи інших осіб, то його трактують як помилку. Правовий аспект шахрайство набуває після передачі інформації щодо ознак його вчинення контролюючими органами чи відповідним контролюючим підрозділом до правоохоронних органів чи суду, які констатують протиправне діяння, як злочин (**рис. 3.4**).

Шахрайство з правової точки зору має більш широкий характер, ніж з економічної, адже такі правопорушення здійснюються в різних сферах життя (шахрайства у страхуванні, комп'ютерні шахрайства, квартирні шахрайства тощо). Серед усіх злочинів проти власності, які фактично становлять найбільшу групу в структурі злочинності будь-якої держави, особливе місце належить шахрайству. Будучи

Шахрайство - це заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою (ст. 190 Кримінального кодексу України)

Шахрайство з фінансовими ресурсами - надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності

- шахрайство (ст. 190 Кримінального кодексу України);
- привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ч. 2 ст. 191 Кримінального кодексу України);
- контрабанда (ст. 201 Кримінального кодексу України);
- шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 Кримінального кодексу України);
- злочини у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів (ст. 305-320 Кримінального кодексу України);
- незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнанням для їх виготовлення (ст. 200 Кримінального кодексу України);
- фіктивне підприємництво (ст. 205 Кримінального кодексу України);
- легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом (ст. 209, 209¹ Кримінального кодексу України);
- ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 Кримінального кодексу України);
- фіктивне банкрутство (ст. 218 Кримінального кодексу України);
- приховування стійкої фінансової неспроможності (ст. 220 Кримінального кодексу України);
- порушення порядку випуску (емісії) та обігу цінних паперів (ст. 223 Кримінального кодексу України)

Рис. 3.4. Правовий аспект шахрайства

ненасильницьким посяганням на суспільні відносини власності, шахрайство виявляється у заволодінні чужим майном або придбанні права на майно шляхом обману чи зловживання довірою – ст. 190 Кримінального кодексу України. В Кримінальному кодексі України шахрайство персоналу підпадає під ознаки ст. 191 «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем». Цей склад злочину передбачає, що привласнення чи розтрата стосується чужого майна, яке було ввірено винуватому чи перебувало в його віданні. Натомість

склад злочину «Шахрайство», викладений в ст. 190 Кримінального кодексу України, стосується заволодіння чужим майном, яке не було ввірено винуватому і не перебувало в його віданні. Внаслідок цього виникають суттєві розбіжності між вітчизняним законодавством та законодавством інших країн стосовно тлумачення терміну «шахрайство». В якості шахрайства згідно Кримінального кодексу України логічно розглядати ще цілий ряд злочинів управлінського персоналу. В першу чергу це стосується ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», ст. 218 «Фіктивне банкрутство», ст. 220 «Приховування стійкої фінансової неспроможності», ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами», ст. 223 «Порушення порядку випуску (емісії) та обігу цінних паперів», а також інших складів злочинів. Подібного змісту юридичні делікти містяться також в Кодексі України про адміністративні правопорушення.

Від решти злочинів (у тому числі проти власності) шахрайство відрізняється рядом специфічних рис, зокрема:

- професіоналізмом (наприклад, шахрай повинен мати інтелектуальні здібності, психологічні знання, а подекуди – й вузькопрофільну спеціалізацію);
- кастовістю (наприклад, шахрайство найвищого рівня – «білокомірцеве»);
- різноманітністю та витонченістю форм і способів учинення шахрайських дій;
- їх структурованістю (складністю), якщо мова йде про махінації, що носять масовий (велика кількість потерпілих) характер чи передбачають заволодіння значними коштами, або виявляються у створенні фінансових пірамід;
- латентністю, оскільки дуже часто правоохоронні органи кваліфікують шахрайство як зовсім інший злочин чи як незлочинне діяння – порушення відповідних цивільно-правових угод.
- Метою свідомого викривлення фінансової звітності (шахрайства) можуть бути:
- завищення або заниження результатів господарської діяльності за звітний період;
- завищення суми власного капіталу;
- приховування тих чи інших особливостей в структурі майна та його джерел;
- «ретушування» майнового положення підприємства, зокрема завищення обсягу ліквідних активів тощо.

В міжнародній практиці існують міжнародні організації, які займаються дослідженням шахрайства, зокрема, ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). Цією організацією в 1996 р. було вперше побудовано так зване «дерево шахрайства», яке представляє собою класифікацію видів економічних шахрайств, що базується на категоріях шахрайських схем у сфері обліку, яке з тих пір постійно вдосконалюється до опрацьовується.

За даним підходом економічні шахрайства включають:

- корупцію;
- незаконне привласнення активів;

- недосконалу (неправдиву) фінансову звітність.

Як корупція трактуються наступні правопорушення:

- хабарництво – одержання посадовою особою особистої вигоди чи матеріальних благ за виконання чи не виконання певної дії в рамках наданих їй повноважень;
- «відкат» – одержання посадовою особою матеріальних благ за співробітництво з певною організацією, наприклад, працівник бюджетної установи отримує грошову винагороду за те, що бюджетна установа купує в фірми товар або послуги за завищеною ціною;
- конфлікт інтересів – суперечність між приватним інтересом особи та її службовими чи представницькими повноваженнями, що впливає на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, або на вчинення чи не вчинення дій під час виконання зазначених повноважень;
- зловживання посадовим становищем – використання посадовою особою з власних корисливих мотивів або в інтересах третіх осіб влади чи посадового становища всупереч інтересам бюджетної установи;
- лобізм – діяльність зацікавлених осіб з відстоювання інтересів або чинення тиску на органи державної влади чи окремих посадовців спрямована на ухвалення певних рішень;
- незаконні подарунки – матеріальні чи нематеріальні блага які надають/одержують безоплатно або за ціною, нижчою мінімальної ринкової, для працівника бюджетної установи чи третіх осіб у зв'язку із здійсненням особами, які дарують, діяльності, пов'язаної із виконанням функцій держави або місцевого самоврядування;
- кумівство (непотизм) – влаштування родичів або близьких на певні посади в бюджетних установах незалежно від їх професійної кваліфікації, навичок та здібностей.

Незаконне привласнення активів включає:

- фіктивні компанії;
- шахрайські операції;
- незаконне привласнення грошей та матеріальних цінностей;
- витік комерційної таємниці або конфіденційної інформації про клієнтів.

Під фіктивними компаніями розуміється співпраця бюджетних установ з суб'єктами підприємницької діяльності (юридичними особами) створеними без наміру здійснювати господарську діяльність з метою особистісного збагачення чи отримання інших вигід і, як наслідок, завдання матеріальної шкоди державі.

Недостовірна фінансова звітність можлива завдяки певним фінансовим та нефінансовим операціям. До фінансових операцій відносяться штучне заниження активів/доходів (наприклад, несписання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув) та штучне завищення активів/доходів (приховані зобов'язання/виплати, фіктивне оприбуткування, відмінності в часі тощо). Нефінансові операції передбачають незаконні дії з внутрішніми та зовнішніми

документами.

На основі дослідження характерологічних особливостей осіб, що скоїли злочини шляхом шахрайства, визначають загальний психологічний портрет шахраїв за

Таблиця 3.4 – Загальний психологічний портрет шахраїв за групами здібностей та якостей

Група	Якості	Здібності
Психо-фізіологічні	рухливість, активність, енергійність, психічна сталість, висока освіченість, обізнаність	швидка реакція на швидкозмінну обстановку та легка пристосовність до неї, швидкість просторової реакції (на зоровий, слуховий, тактильний, нюховий і руховий подразники), реакції вибору (з попередньою оцінкою ситуації) та реакції на небезпеку; здатність витримувати інтенсивне тривале психоемоційне навантаження без зниження продуктивності злочинної діяльності
Інтелектуальні	хитрість, кмітливість, розмаїтість інтересів, гнучкість, спостережливість, спритність, дедукція, допитливість, креативність, інтелектуальна ініціативність, підприємливість, прогностичність, розвинута увага	здатність самоудосконалювати способи кримінального обману чи розробляти нові; одночасно вести спостереження за багатьма характеристиками об'єкта злочинної уваги та великою їх кількістю; вибудовувати логіку послідовності шахрайських дій для досягнення злочинної мети; до регулювання емоційних станів, довірливої регуляції пізнавальних процесів, формування внутрішнього плану дій
Довірливо-стратегічні	емпатійність (емоційна, когнітивна, предикативна), проникливість, стратегічність, планомірність, інтуїтивність	здатність викликати довіру, здійснювати проєкцію, наслідування та передбачення моторних та афективних реакцій жертви, візуальну психодіагностику індивідуально-психологічних особливостей жертв, знаходити «слабкі місця» та застосовувати підходящі способи маніпуляції; проникати у внутрішній світ жертви, відчувати та розуміти її психічні стани; прогнозувати майбутню поведінку
Емоційно-вольові	внутрішня організованість; рівноваженість, цілеспрямованість, наполегливість, заповзятості в досягненні мети, рішучість, сміливість, схильність до ризику та авантюризму, терпимість	здатність до самоконтролю та самовладання в різних ситуаціях маніпуляції
Комунікативні	товарищескість, балакучість, контактність, доступність, дипломатичність, доброзичливість, упевненість та невимушеність у спілкуванні, відсутність скованості, мовна спритність та привабливість; соціальна перцепція	здатність налаштовуватися на різні форми спілкування та обирати відповідну манеру поведінки; встановлювати психологічні контакти; корегувати і управляти процесом взаємодії; налагоджувати зворотній зв'язок; здійснювати суттєвий вплив і переконувати людей; отримувати інформацію, що необхідна для злочинних діянь; проводити переговори, «слухати та чути»

Група	Якості	Здібності
Артистичні	брехливість; харизматичність, презентабельність	маніпулятивні, здатність ввести в оману; оприлюднити жертві неправдиву та хибну інформацію; до рольового перевтілення; безпомилково грати ролі різних соціальних і професійних типів; видавати себе за інших людей, імпровізувати; не показувати своє справжнє ставлення; створити приємне враження надійної або потрібної людини; привертати до себе увагу людей, подати себе та захищати жертву
Лідерські	владність, діловитість, активність при досягненні результатів, самостійність, конкурентність	здатність керувати людьми; повести за собою; здійснювати психологічний та інформаційно-інтелектуальний вплив на свідомість і волю жертви, притягувати до себе людей
Суспільно спрямовані	асоціальність, викривлена правосвідомість, корисливість, розважливий егоїзм та егоцентризм, легковажність, негативно-зверхне ставлення до людей, ігнорування принципу розподілу матеріальних благ по праці, зневага до інтересів і думок окремих членів суспільства, відсутність почуття жалю до жертви, жадібність, нечесність	
Мотивація	авантюристична потреба в шахрайстві; бажання: «легких грошей», ризикувати, наймайстерніше збрехати та ввести в оману, добре пожити не утруднюючи себе, довести власну значимість; настанова на задоволення власних корисливих потреб шляхом маніпуляції з жертвою, стійка усвідомлена настанова на збагачення та життєвий успіх, прагнення до наживи	

певними групами здібностей та якостей [255] (*табл. 3.4*).

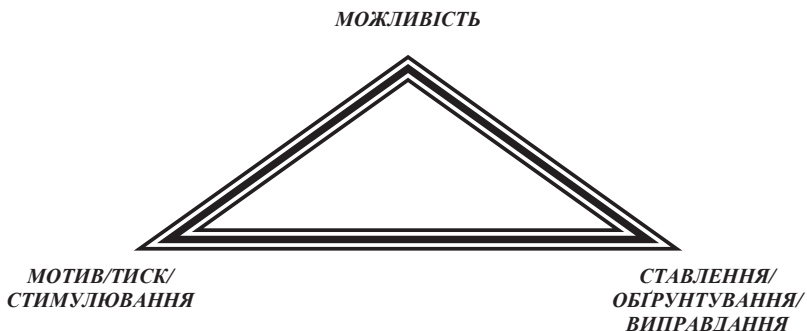
Структуровані змістовні складові психологічного портрета шахраїв вказують на певну антисуспільну й егоїстичну особистісну спрямованість шахраїв і підкреслюють проблему утруднення психодіагностики шахрайських поведінкових проявів та їх логіки доказування.

3.3. Типи шахрайства у сфері оподаткування, фактори ризику його виникнення та обставини, які свідчать про можливість суттєвого викривлення податкової інформації

Виокремлюють три причини, що провокують шахрайство:

- тиск/стимулювання;
- можливість;
- схильність/виправдання.

Ці три соціально-психологічних фактори, що сприяють вчиненню шахрайств, широко застосовуються в міжнародній аудиторській практиці. Відповідно до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», цей підхід покладено в основу застосування методології виявлення



**Рис. 3.5. Складові трикутника шахрайства відповідно до МСА 240
«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства,
при аудиті фінансової звітності»**

і попередження фінансових шахрайств, що базується на оцінці ризиків (**рис. 3.5**).

Розглянемо кожну із складових такого трикутника.

1. Мотив або тиск щодо складання неправдивої фінансової або податкової звітності може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, нереального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами.

2. Усвідомлена можливість вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна обійти внутрішній контроль, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю.

3. Особи можуть логічно обґрунтувати шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. виправдання своїх дій («компанія винна мені гроші, я запозичив їх у борг і швидко поверну», «від цього ніхто не постраждає», «я заслуговую на більше, буду використовувати ці кошти для високої мети») допомагає шахраям виправдовувати свої нечесні вчинки.

Слабкими місцями в системі управління та внутрішнього контролю, що створюють можливості для шахрайства, є:

- відсутність чи недостатність контролю як засобу запобігання та/або розкриття шахрайської поведінки;
- неможливість оцінки якості виконаної роботи;
- відсутність дисципліни в осіб, винних у скоєнні шахрайства;
- відсутність доступу до інформації;

- ігнорування, апатія й відсутність потенціалу (активності) з боку працівників.

З іншого боку, фактори тиску та виправдання можна поділити на такі категорії:

- 1) фінансові труднощі (жадібність, особисті фінансові втрати, ведення способу життя, витрати на які перевищують отримувані доходи тощо);
- 2) особисті пороки (азартні ігри, наркотики, алкоголізм тощо);
- 3) тиск, пов'язаний із роботою (недостатнє визнання виконаної роботи, незадоволення нею, страх втратити працездатність, відчуття невідповідної винагороди за роботу тощо).

Аудитор розглядає випадки шахрайства, які належать до двох типів навмисних викривлень:

- викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності;

Шахрайство	Навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх осіб, що пов'язана із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної переваги	
Типи шахрайств (навмисних викривлень)	Викривлення, які є результатом <i>неправдивої фінансової звітності</i>	Викривлення, які є результатом <i>незаконного привласнення активів</i>
Сутність	Навмисні викривлення, пропуск загальних сум або розкриття інформації у фінансових звітах з метою введення в оману їх користувачів	Розтрата, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари чи послуги
Основні способи здійснення	<ul style="list-style-type: none"> ➤ маніпулювання, фальсифікація або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність; ➤ перекручення чи навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності; ➤ навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ привласнення надходжень; ➤ викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності; ➤ змушення суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги, використання активів суб'єкта господарювання для особистого користування

Рис. 3.6. Типи шахрайств та основні способи їх здійснення за МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»

- викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів (рис. 3.6).

Вищеописані соціально-психологічні ризик-фактори (рис. 3.5) так чи інакше сприяють вчиненню шахрайських дій працівником і таким чином виступають ризиками шахрайства. Тому на них потрібно звертати особливу увагу в процесі виконання завдань з аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Такі події та обставини мають назву «фактори ризику шахрайства» (рис. 3.7). Головна особливість цих чинників, яку повинен враховувати аудитор: їх наявність не обов'язково

Фактори ризику шахрайства	Події чи обставини, мотив або засоби, що дають можливість для скоєння шахрайства		
Ознаки класифікації факторів ризику шахрайства	Мотив/тиск	Можливості	Ставлення/логічне обґрунтування
Викривлення, які є результатом <i>неправдивої фінансової звітності</i>	<i>Приклад:</i> Постійні негативні грошові потоки від діяльності або неспроможність генерувати грошові потоки від діяльності, в той час як у звітності відображаються прибутки та їх зростання	<i>Приклад:</i> Компоненти внутрішнього аудиту є недостатніми внаслідок високого коефіцієнта плинності кадрів або наймання персоналу відділів бухгалтерського обліку, робота яких є неефективною	<i>Приклад:</i> Неспроможність управлінського персоналу своєчасно виправити відомі значні недоліки внутрішнього контролю
Викривлення, які є результатом <i>незаконного привласнення активів</i>	<i>Приклад:</i> Особисті фінансові зобов'язання управлінського персоналу або працівників, які мають доступ до грошових коштів чи інших активів, які піддаються викраденню	<i>Приклад:</i> Відсутність повної та своєчасної інвентаризації	<i>Приклад:</i> Толерантність до дрібної крадіжки

Рис. 3.7. Фактори ризику шахрайства та обставини, які можуть свідчити про існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, згідно з МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»

свідчить про існування шахрайства, але вони часто мають місце при його скоєнні.

В МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» чинники ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок неправдивої фінансової звітності та незаконного привласнення активів, класифікуються

згідно з трьома умовами, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство: 1) мотив/тиск; 2) можливості; 3) ставлення/логічне обґрунтування.

I. Чинники ризику, пов'язані з викривленням внаслідок неправдивої фінансової звітності

1.1. Мотив/тиск:

1.1.1. Загрозу фінансовій стабільності чи прибутковості становлять такі економічні, галузеві умови або умови, в яких суб'єкт господарювання провадить свою діяльність, які наведені нижче (або які свідчать про наявність таких ознак):

- високий рівень конкуренції або насичення ринку, що супроводжується зменшенням прибутків;
- високий ступінь незахищеності від швидких змін, наприклад змін технологій, морального старіння продукції або змін відсоткових ставок;
- значний спад споживчого попиту та збільшення банкрутств у галузі або в економіці в цілому;
- збитки від основної діяльності, що становлять невідворотну загрозу банкрутства, втрати права викупу застави або примусового поглинання;
- постійні негативні грошові потоки від діяльності або неспроможність генерувати грошові потоки від діяльності, в той час як у звітності відображаються прибутки та їх зростання;
- швидке зростання або незвичайна прибутковість, особливо якщо порівнювати з такими самими показниками інших компаній в одній і тій самій галузі;
- нові облікові, законодавчі або нормативні вимоги.

1.1.2. Існує надмірний тиск на управлінський персонал щодо виконання вимог або очікувань третіх сторін, який є наслідком:

- очікувань інвестиційних аналітиків, інституційних інвесторів, великих кредиторів або інших зовнішніх сторін щодо прибутковості або рівня тенденцій (зокрема, якщо очікування надмірно агресивні або нереалістичні), включаючи очікування управлінського персоналу, які знайшли відображення, наприклад, у надмірно оптимістичних прес-релізах або повідомленнях про річні звіти;
- необхідності отримати додаткове фінансування за рахунок позикових коштів або власного капіталу, щоб залишатися конкурентоспроможним, включаючи фінансування серйозних досліджень і розробок або капітальних видатків;
- дуже низької спроможності виконувати умови реєстрації цінних паперів на біржі або вимоги щодо погашення боргу чи інші вимоги боргових угод;
- усвідомлюваного або реального негативного впливу незадовільних фінансових результатів, відображених у звітності важливих незавершених операцій, наприклад об'єднань бізнесу або отримання контрактів.

1.1.3. Доступна інформація свідчить про те, що фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання ставлять під загрозу особистий фінансовий стан

управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, внаслідок:

- значних фінансових інтересів у суб'єкта господарювання;
- значних частин їх компенсації (наприклад, премії, опціони на акції та домовленості про додаткові платежі), які залежать від досягнення агресивних цільових показників щодо курсу акцій, результатів операційної діяльності, фінансового стану або грошових потоків (Система заохочування управлінського персоналу може залежати від досягнення цільових показників, що стосуються лише певних рахунків або деяких видів діяльності суб'єкта господарювання, навіть якщо відповідні рахунки або види діяльності можуть бути несуттєвими для суб'єкта господарювання в цілому);
- персональних гарантій погашення боргів суб'єкта господарювання.

1.1.4. Існує надмірний тиск на управлінський або операційний персонал для досягнення фінансових цільових показників, установлених тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи цілі щодо заохочувальних платежів з продажів або прибутковості.

1.2. Можливості:

1.2.1. Характер галузі або операції суб'єкта господарювання дають можливості для складання неправдивої фінансової звітності, які можуть виникати внаслідок:

- значних операцій із пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу, або з пов'язаними суб'єктами господарювання, аудит яких не проводився або проводився іншою фірмою;
- значної фінансової присутності або можливості домінувати в певній галузі, що дає змогу суб'єкту господарювання диктувати умови постачальникам або клієнтам та може призвести до неприйнятних операцій або операцій між залежними сторонами;
- того, що активи, зобов'язання, доходи або витрати ґрунтуються на суттєвих оцінках, які передбачають суб'єктивні судження або невизначеності, що важко підтвердити;
- значних, незвичайних або надто складних угод, особливо укладених майже на кінець періоду, які ставлять складні питання «превалювання сутності над формою»;
- значної діяльності, яка розміщена або здійснюється за кордоном в юрисдикціях, де існують різні середовища та культури бізнесу;
- використання ділових посередників, для яких немає чіткого бізнес-обґрунтування;
- значних банківських рахунків або значних операцій з дочірніми підприємствами чи філіями в юрисдикціях країн з пільговим режимом оподаткування, для яких немає чіткого обґрунтування.

1.2.2. Моніторинг управлінського персоналу є неефективним через:

- домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб (якщо бізнесом не управляє власник-менеджер) без компенсаційних

заходів контролю;

- неефективний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за процесом фінансової звітності та внутрішнім контролем.

1.2.3. Існує складна або нестабільна організаційна структура, що підтверджується:

- складністю при визначенні організації або осіб, які мають контрольний пакет акцій суб'єкта господарювання;
- занадто складною організаційною структурою, до якої входять незвичайні юридичні особи або в якій незвичайні повноваження за напрямками управлінської діяльності;
- високою плинністю старшого управлінського персоналу, юрисконсультів або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

1.2.4. Компоненти внутрішнього аудиту є недостатніми внаслідок:

- недостатнього моніторингу заходів контролю, включаючи автоматизовані засоби контролю та заходи контролю проміжної фінансової звітності (якщо вимагається зовнішня звітність);
- високого коефіцієнта плинності кадрів або наймання персоналу відділів бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій, робота яких є неефективною;
- неефективних облікових та інформаційних систем, включаючи ситуації, пов'язані із значними недоліками внутрішнього контролю.

1.3. Ставлення/логічне обґрунтування:

1.3.1. Повідомлення інформації, застосування, підтримка або обов'язкове дотримання системи цінностей чи етичних стандартів суб'єкта господарювання управлінським персоналом або повідомлення інформації про неналежні цінності або етичні стандарти, які не є чинними.

1.3.2. Надмірна участь нефінансового управлінського персоналу чи занепокоєність щодо вибору облікових політик або визначення суттєвих оцінок.

1.3.3. Відомі дані про порушення законодавства про цінні папери чи інших законодавчих та нормативних актів чи про позови проти суб'єкта господарювання, його старшого управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за якими висувається звинувачення в шахрайстві або порушеннях законодавчих і нормативних актів.

1.3.4. Надмірна зацікавленість управлінського персоналу в підтриманні або підвищенні біржової ціни акцій або тенденцій отримання доходів суб'єкта господарювання.

1.3.5. Практика управлінського персоналу, пов'язана із залученням аналітиків, кредиторів та інших третіх сторін для досягнення агресивних або нереалістичних прогнозів.

1.3.6. Неспроможність управлінського персоналу своєчасно виправити відомі значні недоліки внутрішнього контролю.

1.3.7. Зацікавленість управлінського персоналу в застосуванні неналежних засобів для мінімізації в цілях оподаткування доходів, що відображені у звітності.

1.3.8. Низькі моральні якості старшого управлінського персоналу.

1.3.9. Власник-менеджер суб'єкта господарювання не відрізняє власні операції від операцій бізнесу суб'єкта господарювання.

1.3.10. Суперечка між акціонерами закритого акціонерного товариства.

1.3.11. Постійні спроби управлінського персоналу виправдати застосування маргінального або неналежного бухгалтерського обліку, виходячи з міркувань суттєвості.

1.3.12. Напружені стосунки між управлінським персоналом та теперішнім або попереднім аудитором, про що свідчать:

- часті суперечки з теперішнім або попереднім аудитором з питань обліку, аудиту або звітності;
- необґрунтовані вимоги до аудитора, наприклад нереалістичні обмеження часу для завершення аудиту або оприлюднення аудиторського звіту;
- обмеження аудитора, які недоречно обмежують доступ до персоналу чи інформації або можливість ефективно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
- владна поведінка управлінського персоналу під час обговорень з аудитором, особливо пов'язана зі спробами вплинути на обсяг аудиторської роботи, або вибір чи продовження роботи з персоналом, наданим для завдання з аудиту, або з персоналом, із яким консультуються щодо завдання з аудиту.

II. Чинники ризику, що виникають через викривлення внаслідок незаконного привласнення активів

2.1. Мотив/тиск:

2.1.1. Особисті фінансові зобов'язання можуть чинити тиск на управлінський персонал або працівників, які мають доступ до грошових коштів чи інших активів, які піддаються викраденню, з метою незаконного привласнення цих активів.

2.1.2. Недоброзичливі стосунки між суб'єктом господарювання та працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, що піддаються викраденню, можуть бути мотивом для цих працівників для незаконного їх привласнення. Недоброзичливі стосунки можуть бути створені, наприклад:

- відомим або очікуваним майбутнім звільненням працівників;
- недавніми або очікуваними змінами програм компенсацій чи виплат працівникам;
- просуванням по службі, компенсацією або іншими винагородами, що не відповідають очікуванням.

2.2. Можливості:

2.2.1. Певні характеристики або обставини можуть підвищити чутливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, можливості для незаконного привласнення збільшуються, якщо наявні:

- великі суми грошових коштів у касі або в процесі оформлення;
- статті запасів, які мають невеликий розмір, високу вартість або високий попит;
- ліквідні активи, наприклад облігації на пред'явника, діаманти або

комп'ютерні мікросхеми;

- основні засоби, які мають невеликий розмір, швидко реалізуються або не мають видимої ідентифікації права власності.

2.2.2. Неналежний внутрішній контроль активів може підвищити чутливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, незаконне привласнення активів може статися, якщо наявні:

- неналежний розподіл обов'язків або незалежних перевірок;
- неналежний нагляд за видатками старшого управлінського персоналу, такі як відшкодування видатків на відрядження та інших видатків;
- неналежний нагляд управлінського персоналу за працівниками, відповідальними за активи, зокрема неналежний нагляд або моніторинг віддалених підрозділів;
- неналежний відбір кандидатів на посади з доступом до активів;
- неналежний облік активів;
- неналежна система надання дозволів і затверджень операцій (наприклад, при придбанні);
- неналежні засоби фізичного захисту грошових коштів, інвестицій, запасів або основних засобів;
- відсутність повної та своєчасної звірки активів;
- відсутність своєчасного та прийняттого документування операцій, наприклад кредитів за повернення товарів;
- відсутність обов'язкових відпусток для працівників, які виконують основні функції контролю;
- неналежне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дає можливість працівникам цього відділу вчиняти незаконне привласнення;
- неналежні засоби контролю доступу до автоматизованих записів, включаючи засоби контролю та огляд журналу реєстрації подій у комп'ютерних системах.

2.3. Ставлення/логічне обґрунтування:

- ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків, пов'язаних із незаконним привласненням активів;
- ігнорування внутрішнього контролю за незаконним привласненням активів через уникнення наявних заходів контролю або невживання прийнятних виправних заходів до відомих недоліків внутрішнього контролю;
- поведінка, яка вказує на незадоволеність суб'єктом господарювання або його стосунки з працівниками;
- зміни в поведінці або способі життя, що можуть свідчити про незаконне привласнення активів;
- толерантність до дрібної крадіжки.

Деякі з чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок неправдивої фінансової звітності, також можуть бути наявними, якщо є викривлення через незаконне привласнення активів. Наприклад, неефективний моніторинг управлінського

персоналу та інші недоліки внутрішнього контролю можуть існувати, якщо існують викривлення внаслідок або неправдивої фінансової звітності, або незаконного при-власнення активів.

Дослідження чинників ризиків шахрайства має відбуватися на основі критерію існування обов'язкових елементів податків, встановлених Податковим кодексом України:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Враховуючи можливість самостійного виправлення помилок, допущених при обчисленні та сплаті податків у минулих звітних періодах, також можна додати такий критерій, як строки та порядок виправлення помилок при подачі звітності та сплаті податку. Саме ці елементи мають полягати в основі додаткової класифікації податкового планування на підприємстві та дозволяють врахувати стратегічні й поточні цілі.

Наприклад, типовими помилками при нарахуванні та здійсненні плати за землею та орендної плати за земельні ділянки держаної або комунальної власності є:

- порушення у визначенні ставки податку залежно від характеристик земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню платою за землею;
- неправильне визначення нормативної грошової оцінки земельних ділянок та коефіцієнта індексації, помилки при перерахунку нормативної грошової оцінки земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- порушення при визначенні площі земельних ділянок, за якими нормативної грошової оцінки не проведено;
- помилки при розподілі податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності або у користуванні кількох юридичних чи фізичних осіб;
- неподання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди;
- порушення при щомісячних платежах плати за землею;
- порушення умов щодо мінімальних та максимальних розмірів орендної плати.

Фактори ризику шахрайства слід відрізняти від обставин, які свідчать про те, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства або помилки. В МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» відповідні обставини, які можуть свідчити про можливість того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення внаслідок шахрайства, класифіковані за чотирма групами:

I. Розбіжності в облікових записках:

- операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання;
- непідтверджені або недозволені залишки чи операції;
- коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансові результати;
- докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їх установлених обов'язків;
- натяки або скарги аудитору про підозрюване шахрайство.

II. Суперечливі або відсутні докази:

- відсутні документи;
- документи, які виявляються зміненими;
- недоступність інших документів, ніж фотокопії або документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують оригінали цих документів;
- значущі непояснені статті, що звіряються;
- незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності чи співвідношеннях, наприклад дебіторська заборгованість зростає швидше, ніж доходи;
- суперечливі, невизначені або неймовірні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури;
- незвичайні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та відповідях на запити про підтвердження;
- велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості;
- непояснені або недостатньо пояснені розбіжності між допоміжною книгою дебіторської заборгованості та контрольним рахунком або між твердженнями клієнтів і допоміжною книгою дебіторської заборгованості;
- погашені чеки відсутні або не існують за обставин, якщо погашені чеки зазвичай повертаються суб'єкту господарювання разом із банківською випискою;
- відсутність значної кількості запасів або реальних активів;
- недоступні або відсутні електронні докази, що суперечить практиці або політиці суб'єкта господарювання щодо зберігання записів;
- менша або більша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося;
- неспроможність надати докази розробки основних систем і тестування змін у програмах, а також діяльність із впровадження змін до систем у поточному році та їх використання.

III. Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом:

- відмова надати доступ до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські

докази;

- неналежне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань;
- скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залякування членів аудиторської групи із завдання управлінським персоналом, зокрема у зв'язку із критичною оцінкою аудитором аудиторських доказів або під час урегулювання потенційних розбіжностей у думках з управлінським персоналом;
- незвичайні затримки з боку суб'єкта господарювання при наданні інформації за запитом;
- небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту;
- відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу IT, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє системи;
- небажання додати або виправити інформацію, розкрити у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою;
- небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю.

IV. Інше:

- небажання управлінського персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм;
- часті зміни в облікових оцінках, які, як видається, не є результатом зміни обставин;
- толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання.

З точки зору аудиту важливим є дослідження типових викривлень інформації з погляду застосованих способів. Способи викривлення інформації у фінансовій звітності поділені на дві групи залежно від показника, викривлення якого є головною метою:

1) увалювання – викривлення, які впливають на ясність інформації, але не зачіпають розміру фінансового результату або капіталу підприємства;

2) фальсифікації – викривлення, які становлять собою порушення реальності даних звітності та, як правило, пов'язані з викривленням значення фінансового результату (рис. 3.8) [249, с. 60–61].

У вітчизняній літературі приклади порушень (зловживань), помилок досить повно представлені в підручниках та монографіях, присвячених питанням контролю і ревізії, зокрема виокремлюють такі порушення, які трапляються найчастіше [187, с. 412–425]:

- складання кореспонденції рахунків без будь-яких документів чи довідок бухгалтерії;



Рис. 3.8. Типові прийоми, які застосовуються при викривленні інформації фінансової звітності

- заздалегідь неправильне складання кореспонденції рахунків;
- складання бездокументальної сторнуючої кореспонденції без необхідності;
- складання односторонніх сторнуючих проводок при ручних формах ведення обліку;
- складання бухгалтерських проводок не за період здійснення господарської операції, а через деякий час;
- повна відсутність кореспонденції рахунків у документах;
- відсутність необхідних записів в картках аналітичного обліку, в накопичуваних відомостях, в регістрах обліку, в Головній книзі або контрольному журналі;
- відсутність аналітичного обліку за балансовими рахунками, за якими його ведення є обов'язковим;
- відсутність аналітичного обліку на позабалансових рахунках;
- наявність кредитового сальдо за активними і дебетового сальдо за пасивними рахунками;
- відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені планом рахунків;
- наявність записів без документів;

- наявність неправильних облікових записів (неповні або з викривленням при відображенні операцій);
- заздалегідь неправильний підрахунок підсумків і переносів з однієї сторінки облікового регістру на іншу;
- неузгодженість в записах одних і тих самих операцій в різних облікових регістрах;
- невідповідність рознесення в регістри аналітичного обліку даних за правильно складеною проводкою;
- безпідставні і необумовлені виправлення в облікових регістрах;
- повна відсутність оборотів і сальдо в облікових регістрах;
- зміна та знищення записів шляхом підчисток та виправлень;
- відсутність у справах бухгалтерії окремих облікових регістрів, які раніше були;
- внесення до накопичувальних або групувальних відомостей, звітів, журналів цифрових даних, що не підтверджені первинними документами;
- наявність розбіжностей між кількісним обліком матеріальних запасів на складі та їх вартісним обліком в бухгалтерії при сальдовому методі обліку таких запасів;
- невідповідність звітних даних записам в облікових регістрах;
- закриття рахунків здійснено без розноски в регістри обліку.

Для допомоги аудиторі у оцінці впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих викривлень МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» рекомендується розподілити викривлення на такі групи:

- викривлення фактів – це викривлення, щодо яких немає жодних сумнівів;
- викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір та застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною;
- викривлення внаслідок переносу – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях виключно з переносом викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких і виконувалася вибірка (рекомендації щодо визначення викривлень внаслідок переносу та оцінки результатів надано в МСА 530 «Аудиторська вибірка»).

3.4. Етапи та процедури дослідження вимог законодавства у сфері оподаткування при аудиті фінансової звітності

Цілі аудитора при розгляді законодавчих та нормативних актів, які стосуються порядку нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів при виконанні юридичною особою своїх обов'язків як платника податків, відповідно до

вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» є такими:

- отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, як це загальноновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

Аудитор у рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» повинен виконати такі процедури (п.п. 12–17 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»):

1. Сформулювати загальне розуміння законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання та галузі, а також отримати загальне уявлення про відповідність суб'єкта господарювання цим вимогам.

Для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази, аудитор може, наприклад, використати теперішнє розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників, оновити розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності.

2. Відібрати закони та нормативні документи, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються у фінансових звітах. Аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання інформації про те, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;
- перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

Запити до управлінського персоналу мають бути здійснені стосовно:

- інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
- політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів;
- політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.

3. Виконати безпосередньо процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, які варто розглянути, складаючи фінансові звіти, одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів відповідності тим законам і нормативним документам, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються у фінансових звітах.

4. Заздалегідь окреслити коло питань щодо можливостей невідповідності законам та нормативним документам, про які слід інформувати вищий управлінський персонал, що є важливим при завершенні аудиту та оцінці зібраних доказів.

5. Звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності. Оскільки вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може значно варіюватися, письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази про обізнаність управлінського персоналу в ідентифікованому або підозрюваному недотриманні вимог законодавчих та нормативних актів, вплив якого може бути суттєвим для фінансової звітності. Проте самі по собі письмові запевнення не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів і, відповідно, не впливають на характер і обсяг інших аудиторських доказів, які слід отримати аудитору.

При цьому в п.17 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» зазначено, що за винятком вищезазначених процедур, інші тестування та процедури стосовно відповідності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам аудитор не виконує, оскільки це виходить за межі аудиторської перевірки фінансових звітів.

Дії аудитора в процесі проведення аудиторської перевірки обумовлені необхідністю приділення підвищеної уваги можливості існування фактів невідповідності законодавчим та нормативним документам у сфері оподаткування.

Так, аудитор має бути готовий до того, що процедури, які застосовуються з метою формування думки про фінансову звітність, можуть виявити факт можливої невідповідності законам і нормативним актам. Аудиторські процедури, які застосовуються для формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу аудитора до випадків недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Такі аудиторські процедури можуть, наприклад, включати:

- ознайомлення з протоколами;
- здійснення запитів до управлінського персоналу та штатного або зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо судових процесів, позовів і оцінки;
- виконання тестів по суті щодо деталей класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

Якщо аудиторіві стає відомою інформація, яка стосується можливої

невідповідності законодавству, йому слід зрозуміти характер такої невідповідності та обставини, за яких вона сталася, а також отримати іншу достатню інформацію, необхідну для оцінювання можливого впливу такої невідповідності на фінансові звіти. До таких ситуацій, зокрема, віднесені:

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені;
- оплата достовірно невизначених послуг або позики консультантам, пов'язаним сторонам, працівникам чи державним службовцям;
- комісійні за продаж або агентські винагороди, які виявляються надмірними порівняно зі звичайно сплачуваними суб'єктом господарювання чи в його галузі або порівняно з фактично отриманими послугами;
- закупівлі за значно вищими або нижчими цінами від ринкової ціни;
- незвичайні платежі грошовими коштами, придбання у формі банківських чеків до сплати пред'явнику або перекази на номерні банківські рахунки;
- незвичайні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах – «податкових оазах»;
- платежі за товари чи послуги, зроблені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять;
- платежі без належної документації щодо валютного контролю;
- існування інформаційної системи, яка не надає навмисно або випадково аудиторські докази або достатні докази;
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції;
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

Якщо аудитор вважає, що може мати місце невідповідність законодавству, йому слід документально оформити виявлені обставини та обговорити їх з управлінським персоналом. Якщо управлінський персонал не надає переконливої інформації про відповідність законам та іншим нормативним актам, аудитор повинен проконсультуватися або з юристом суб'єкта господарювання, або з власним юристом щодо того, чи допущено порушення законів і нормативних актів, а також стосовно можливих наслідків і подальших заходів аудитора.

Дії аудитора, якщо факти невідповідності законам і нормативним актам ідентифіковані або підозрюються (п.п. 18–21 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»), передбачають:

- більш ретельне вивчення обставин, за яких були допущені порушення, та оцінку, як вплинуть ці порушення на достовірність фінансової звітності, тобто визначення їх рівня (суттєвий чи несуттєвий);
- обговорення результатів з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або звернення за юридичною консультацією.

Питання, важливі для оцінки аудитором можливого впливу на фінансову звітність, охоплюють:

- потенційні фінансові наслідки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність, у тому числі, наприклад, стягнення

штрафів, пені, збитки, загроза експропріації активів, примусове припинення діяльності та судові процеси;

- з'ясування, чи вимагають потенційні фінансові наслідки розкриття інформації;
- визначення, чи є потенційні фінансові наслідки настільки серйозними, що ставлять під сумнів достовірне подання фінансової звітності або роблять в інший спосіб фінансову звітність оманливою.

Наслідки конкретних випадків недотримання вимог, ідентифікованих аудитором, залежать від взаємозв'язку скоєння та приховування дій, якщо вони є, з конкретними заходами контролю та рівнем управлінського персоналу або працівниками, що беруть в них участь, зокрема, від наслідків участі управлінського персоналу вищого рівня в межах суб'єкта господарювання.

Аудитор може обговорити результати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо вони можуть надати додаткові аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються операцій або подій, що призвели до недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

Якщо управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають аудитору достатньої інформації про те, що суб'єкт господарювання фактично дотримується вимог законодавчих та нормативних актів, аудитор може вважати доцільним консультуватися зі штатним або зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання стосовно застосування вимог законодавчих та нормативних актів за конкретних обставин, у тому числі можливості шахрайства і можливого впливу на фінансову звітність. Якщо консультація з юрисконсультком суб'єкта господарювання вважається недоцільною або якщо аудитора не переконує думка юрисконсульта, він може вважати за доцільне консультуватися з власним юрисконсультком стосовно того, чи відбувається порушення законодавчих та нормативних актів, можливих юридичних наслідків, включаючи можливість шахрайства і подальші заходи, якщо такі є, яких вживатиме аудитор.

Особливу увагу аудитор має приділити механізму повідомлення фактів невідповідності. В МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» передбачені обов'язки аудитора інформувати про випадки недотримання вимог тих, кого наділено найвищими повноваженнями (п.п. 22–24).

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання і тому не обізнані з питаннями, яких стосується ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привертають увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими.

Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь у недотриманні вимог, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду.

Якщо наступного вищого рівня управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може не подіяти, або він невпевнений, кого слід повідомляти, аудитор має розглянути необхідність отримання юридичної консультації. Разом з тим в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено, якими повинні бути результат такої консультації та подальші дії аудитора.

Якщо аудитор ідентифікував або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про ідентифіковане чи підозрюване недотримання вимог сторонам поза межами суб'єкта господарювання, зокрема регуляторним та правоохоронним органам (п. 28 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

Аудитор у виняткових випадках може прийняти рішення відмовитися від проведення аудиторської перевірки, якщо суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів для усунення тих недоліків, усунення яких аудитор вважає потрібним за даних обставин, навіть якщо невідповідність не має суттєвого впливу на фінансову звітність. До факторів, які можуть вплинути на думку аудитора, входить підозра у причетності найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що може поставити під сумнів достовірність пояснень управлінського персоналу, а також призвести до відмови аудитора продовжувати співпрацю з цим суб'єктом господарювання. Якщо у аудитора склалася така думка, МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» знову рекомендує звернутися по юридичну консультацію. Якщо відмова від завдання неможлива, аудитор може розглянути альтернативні дії, включаючи описання недотримання вимог у параграфі «Інші питання» в аудиторському звіті.

Врахування фактів невідповідності вимогам законодавчих та нормативних актів у звіті незалежного аудитора передбачає оцінку впливу виявлених невідповідностей та формування звіту незалежного аудитора (п.п. 25–27) (**табл. 3.5**).

Якщо факт невідповідності суттєво впливає на фінансові звіти та не був належним чином відображений у них, аудитор повинен висловити умовно позитивну або негативну думку (видати відповідний звіт незалежного аудитора), але в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено критеріїв вибору умовно позитивної або негативної думки.

Якщо суб'єкт господарювання перешкоджає аудиторіві одержати достатні та відповідні аудиторські докази, які підтверджують, що факти невідповідності законодавству, які можуть бути суттєвими для фінансових звітів, мали місце (або могли мати місце), аудитор повинен висловити умовно позитивну думку або відмовитися від висловлення думки про фінансові звіти на підставі обмеження обсягу

Таблиця 3.5 – Вимоги МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» щодо порядку формування звіту незалежного аудитора при виявленні факту невідповідності законам і нормативним актам

Сутність виявленого факту	Вплив на фінансову звітність	Дії керівництва або персоналу суб'єкта господарювання	Вплив на вибір формату звіту незалежного аудитора відповідно до МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»
Виявлені факти невідповідності вимогам законів і нормативних актів	Несуттєвий	Суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів щодо їх усунення	Аудитор може прийняти рішення про відмову від проведення аудиторської перевірки (Д18 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
	Суттєвий	Суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів щодо їх усунення	Аудитор може прийняти рішення про відмову від проведення аудиторської перевірки (Д18 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
Виявлені факти невідповідності вимогам законів і нормативних актів, і це не було достатньо відображено у фінансовій звітності	Несуттєвий	Суб'єкт господарювання вживає певні заходи щодо їх усунення	Не визначено
	Суттєвий	Суб'єкт господарювання вживає певні заходи щодо їх усунення	Умовно позитивний або негативний (п. 25 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
Обмеження у виявленні фактів невідповідності вимогам законодавчих та нормативних актів	Суттєвість впливу неможливо встановити внаслідок недостатності доказів	Управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги, що може бути суттєвим для фінансової звітності	Умовно позитивний або відмова від видачі звіту незалежного аудитора (п. 26 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
	Суттєвість впливу неможливо встановити внаслідок недостатності доказів	Суб'єкт господарювання не перешкоджав виявленню фактів. Невідповідності зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання	Розгляд питання про вплив на звіт незалежного аудитора (п. 27 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)

аудиторської перевірки, але знову ж таки в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено критеріїв вибору умовно позитивної або негативної думки.

Якщо аудитор не може визначити, чи мав місце факт невідповідності, через обмеження, зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання, йому слід розглянути питання про вплив на звіт незалежного аудитора, але в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не зазначено, яким чином в цьому випадку слід формулювати думку, висновок і сам звіт.

Вимогами МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» передбачено необхідність включення до файлу із завдання такої документації, яка має відношення до процедур розгляду законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (п. 29):

1) документації аудитора щодо результатів, які стосуються ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і регуляторних актів, вона може містити, наприклад: копії записів чи документів; протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, а також із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання;

2) документації щодо результатів обговорення з управлінським персоналом і в разі потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами поза межами суб'єкта господарювання.

Додатково до файлу із завдання мають бути включені лист-запит та письмові запевнення від управлінського персоналу.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Розкрийте мету аудиту та складові оцінки, яку виконує аудитор для її досягнення відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

2. Як проявляється вплив податкових відносин на цілі та відповідальність аудитора при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

3. Що таке викривлення та які їх види може ідентифікувати аудитор при виконанні завдань з аудиту?

4. За якими ознаками можуть бути класифіковані викривлення фінансової звітності?

5. Розкрийте економічний та правовий зміст шахрайства.

6. Охарактеризуйте структуру Міжнародного стандарту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

7. В чому полягає відповідальність та якими є цілі аудитора стосовно виявлення шахрайства в сфері податкових відносин при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності згідно з МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»?

8. Як тлумачиться термін «шахрайство» в МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» та яким є основний чинник, що відрізняє шахрайство від помилки?

9. Дайте визначення терміну «чинники ризику шахрайства» та розкрийте сутність «трикутника шахрайства».

10. Які методи використовуються для складання неправдивої фінансової та податкової звітності?

11. Які способи використовуються при незаконному привласненні активів?

12. В яких виняткових обставинах, пов'язаних із шахрайством, у аудитора можуть виникнути сумніви щодо спроможності продовжувати завдання?

13. Розкрийте чинники ризику, пов'язані з викривленням внаслідок неправдивої фінансової звітності.

14. Розкрийте чинники ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів.

15. Охарактеризуйте обставини, які свідчать про можливість шахрайства в сфері нарахування та сплати податків.

16. На які категорії поділяються законодавчі та нормативні акти в сфері оподаткування, відповідальність за розгляд яких покладається на аудитора при виконанні аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

17. Які процедури має виконати аудитор для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази в сфері оподаткування, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази при виконанні аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

18. Які процедури має виконати аудитор при виконанні аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, якщо недотримання вимог законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування ідентифіковане або підозрюється?

19. Яким чином встановлені факти недотримання вимог законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування може вплинути на результат аудиту фінансової звітності?

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Питання розгляду законодавчих та нормативних актів, в тому числі і тих, які стосуються податкових відносин, при аудиті фінансової звітності регламентується таким Міжнародним стандартом аудиту:

- a) МСА 250;
- b) МСА 260;
- c) МСА 265;
- d) МСА 240;
- e) МСА 230.

2. Питання розгляду шахрайства, в тому числі у сфері податкових відносин, при аудиті фінансової звітності регламентується таким Міжнародним стандартом аудиту:

- a) МСА 250;
- b) МСА 260;
- c) МСА 265;
- d) МСА 240;
- e) МСА 230.

3. Питання оцінки викривлень, ідентифікованих під час аудиту фінансової звітності:

- a) не регламентовані окремим Міжнародним стандартом аудиту;
- b) регламентовані в МСА 240;
- c) регламентовані в МСА 250;
- d) регламентовані в МСА 450;
- e) регламентовані в МСА 705.

4. Згідно із Міжнародними стандартами аудиту «розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності» це:

- a) помилка;
- b) шахрайство;
- c) фальсифікація;
- d) викривлення;
- e) маніпулювання.

5. Згідно із Міжнародними стандартами аудиту викривлення можуть виникати внаслідок:

- a) неправдивої фінансової звітності та незаконного привласнення активів;
- b) вуалювання та фальсифікації;
- c) помилки та шахрайства;
- d) дроблення та компенсації;
- e) випадковості та системності.

6. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту «навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх осіб, що пов'язана із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної переваги» це:

- а) викривлення;
- б) шахрайство;
- с) фальсифікація;
- д) маніпулювання;
- е) вуалювання.

7. «Трикутник шахрайства» включає такі три чинники:

- а) мотив, можливості, обґрунтування;
- б) викривлення, помилка, шахрайство;
- с) неправдива фінансова звітність, незаконне привласнення активів, думка аудитора;
- д) облікова політика, облікові реєстри, фінансова звітність;
- е) помилка, перекручення, шахрайство.

8. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки полягає в:

- а) обґрунтуванні або необґрунтуванні основної дії, яка призводить до викривлення;
- б) мотивованості або немотивованості основної дії, яка призводить до викривлення;
- с) навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення;
- д) наявності чи відсутності відповідальності згідно кримінального законодавства за викривлення;
- е) наявності чи відсутності схильності особи до маніпулювання чи фальсифікацій.

9. Згідно із Міжнародними стандартами аудиту шахрайства поділяється на дві групи:

- а) неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів;
- б) вуалювання та фальсифікації;
- с) корупція, неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів;
- д) викривлення внаслідок фактів, викривлення внаслідок судження, викривлення внаслідок переносу;
- е) фіктивні операції, фіктивні дані, фіктивне розкриття.

10. В Міжнародних стандартах аудиту для оцінки впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу рекомендовано аудитору розподіляти викривлення на такі групи:

- а) викривлення внаслідок фактів, викривлення внаслідок судження, викривлення внаслідок переносу;
- б) вуалювання та фальсифікація;
- с) методологічні та технічні;
- д) облікові та необлікові;
- е) цифрові та описові.

11. Згідно із Міжнародними стандартами аудиту «навмисні викривлення, пропуск загальних сум або розкриття інформації у фінансових звітах з метою введення в оману їх користувачів» це:

- a) один з типів викривлень – неправдива фінансова звітність;
- b) один з типів шахрайства – неправдива фінансова звітність;
- c) один з типів помилок – неправдива фінансова звітність;
- d) один з типів фальсифікацій – неправдива фінансова звітність;
- e) один з типів маніпулювання – неправдива фінансова звітність.

12. Необхідність отримати додаткове фінансування за рахунок позикових коштів або власного капіталу, щоб залишатися конкурентоспроможним, відноситься до такого чинника ризику, пов'язаного з викривленнями внаслідок шахрайства:

- a) ставлення (логічне обґрунтування);
- b) можливості;
- c) мотив (тиск);
- d) фінансові труднощі;
- e) особисті пороки.

13. Відсутність повної та своєчасної інвентаризації відноситься до такої групи чинників ризику, пов'язаного з викривленнями внаслідок шахрайства:

- a) ставлення (логічне обґрунтування);
- b) можливості;
- c) мотив (тиск);
- d) фінансові труднощі;
- e) маніпулювання.

14. Така дія управлінського персоналу як «змушення суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги, використання активів суб'єкта господарювання для особистого користування» в Міжнародних стандартах аудиту

- a) не розглядається;
- b) трактується як корупція ;
- c) трактується як спосіб підготовки неправдивої фінансової звітності як виду шахрайства;
- d) трактується як спосіб здійснення незаконного привласнення активів як виду шахрайства;
- e) трактується як спосіб здійснення маніпулювання як виду шахрайства.

15. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту в обов'язки аудитора стосовно шахрайства не входить:

- а) ідентифікація ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;
- б) оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;
- с) розробка та застосування прийнятних дій у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
- д) повідомлення інформації про ідентифіковане шахрайство або інформації, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, управлінському персоналу відповідного рівня;
- е) юридичне визначення, чи відбулося шахрайство фактично.

16. Обставини, які можуть свідчити про можливість того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення внаслідок шахрайства, класифікуються за такими групами:

- а) неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів;
- б) мотив, можливості, обґрунтування;
- с) маніпулювання, уялювання та фальсифікації;
- д) розбіжності в облікових записах, суперечливі або відсутні докази, проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом, інше;
- е) корупція, неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів.

17. Міжнародними стандартами аудиту передбачено такі типи модифікації аудиторської думки:

- а) негативна думка та відмова від висловлення думки;
- б) умовно-позитивна думка, негативна думка та відмова від висловлення думки;
- с) умовно-позитивна думка із застереженням, умовно-позитивна думка, негативна думка та відмова від висловлення думки;
- д) умовно-позитивна думка та негативна думка;
- е) умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки, відмова від продовження виконання завдання.

18. Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог законодавчих та нормативних актів в сфері оподаткування має суттєвий вплив на фінансову звітність і не було достатньо відображено у фінансовій звітності, аудитор повинен:

- а) відмовитися від висловлення думки;
- б) висловити негативну думку;
- с) висловити умовно-позитивну думку;
- д) висловити або умовно-позитивну думку, або відмовитися від висловлення думки;
- е) висловити або умовно-позитивну думку, або негативну думку.

19. Якщо управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги законодавчих та нормативних актів в сфері оподаткування, що може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен:

- a) відмовитися від висловлення думки;
- b) висловити негативну думку;
- c) висловити умовно-позитивну думку;
- d) висловити або умовно-позитивну думку, або відмовитися від висловлення думки;
- e) висловити або умовно-позитивну думку, або негативну думку.

20. Якщо при перевірці статей балансу «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» аудитор ідентифікував викривлення, то в аудиторському звіті висловлюється негативна думка, якщо:

- a) ідентифіковані викривлення, які не є явно незначними;
- b) ідентифіковані викривлення, які є суттєвими;
- c) ідентифіковані викривлення, які є всеохоплюючими;
- d) ідентифіковані викривлення, які одночасно є і суттєвими, і всеохоплюючими;
- e) ідентифіковані викривлення, які є несуттєвими, але не є явно незначними.

Тема 4. Оподаткування юридичних осіб податком на додану вартість

4.1. Економічна сутність податку на додану вартість та основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість

4.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на додану вартість

4.3. Особливості оподаткування податком на додану вартість в окремих випадках

4.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість

4.5. Основні принципи реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та їх моніторинг

4.6. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на додану вартість

4.1. Економічна сутність податку на додану вартість та основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість

Податок на додану вартість належить до групи непрямих податків, є однією з форм універсальних акцизів, який включається до ціни товарів (робіт, послуг), стягується неодноразово, на кожному етапі проходження товарів. На сьогодні цей податок становить вагомую частку в доходах бюджету, тому його вважають одним із стабільних та надійних джерел поповнення доходної частини бюджету [222, с. 131–132].

Головними перевагами стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Разом з тим податок має і багато недоліків (**табл. 4.1**) [222, с. 131–132].

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим. Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва. Сьогодні ПДВ застосовують понад 135 країн світу.

Система ПДВ вперше була запропонована в Німеччині у 1919 р. Вільгельмом фон Сименсом. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обігу» або

Таблиця 4.1 – Переваги та недоліки оподаткування податком на додану вартість [222, с. 131–132]

Переваги	Недоліки
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком, і обороти з експорту оподатковуються за нульовою ставкою	має складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукомісткі виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію при застосуванні високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

«облагороджений обіговий податок». Теоретичне обґрунтування ПДВ було висунуто деякими французькими професорами. Трохи пізніше, у 1921 р., Томас С. Адамс запропонував замість американського податку з доходів корпорацій запровадити податок на додану вартість. Спочатку ці пропозиції не знайшли підтримки серед практиків та науковців, адже в той час необхідних передумов і реальної потреби у введенні цього податку ще не було. Однак час від часу податкові органи різних країн світу, посиляючись на ідеї Вільгельма фон Сименса і Томаса С. Адамса, пропонували його в якості альтернативи і задля необхідності усунення недоліків податку з обороту. Зростання фіскальних потреб провідних країн світу спонукало до пошуку альтернативних видів непрямого оподаткування. При цьому англосаксонські країни застосували систему ПДВ згідно з пропозиціями Томаса С. Адамса, в той час як на європейському континенті спостерігався незмінний інтерес до податку з обігу. Остаточна сучасна модель цього податку була розроблена і запропонована в 1954 р. французьким економістом М. Лоре [205, с. 12–13].

Слід зазначити, що процес поширення цього податку був досить тривалим. Піонером у зміні структури податків на споживання стала у 1954 р. Франція, яка змінила податок з обороту на ПДВ. На початку 1967 р. 15 країн ОЕСР ще стягували різні види податку з продажу, а 8 – багатофазний податок з обороту. Станом на сьогоднішній день ПДВ застосовується в якості одного з основних джерел доходів бюджету в 33-х з 34-х країн ОЕСР.

Від 1970-х років ПДВ набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 1960-х – початок 1970-х рр.) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки

і Латинської Америки. Починаючи з 1970-х років минулого століття, з прийняттям у травні 1977 р. спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку затверджено як основний непрямий податок. З 1982 р. визначено його правовий статус обов'язкового податку для всіх країн – членів ЄС [205, с. 12–13].

На початку 1990-х років близько 80-ти країн світу, серед яких практично всі індустріально розвинуті країни, використовували ПДВ як дієвий інструмент у фінансовій політиці завдяки високим фінансовим показникам та інноваційним стандартам оподаткування [205, с. 12-13].

Після розпаду СРСР в процесі формування національних податкових систем цей податок було запроваджено в країнах східної Європи (Болгарія, Румунія, Польща, Словаччина, Угорщина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусія, Казахстан, РФ, Україна). У деяких країнах світу ПДВ має іншу назву: споживчий податок – у Японії, податок на товари та послуги – у Канаді та Новій Зеландії. Фактично ПДВ існує в тій чи іншій формі майже у всіх розвинутих країнах світу [205, с. 12–13].

З 1 червня 2016 р. Європейський Союз встановив загальні правила стосовно податку на додану вартість щодо мінімальної стандартної ставки податку на додану вартість у розмірі 15 відсотків. Двадцять вісім держав – членів Європейського Союзу встановлюють власні стандартні ставки податку на додану вартість, проте передбачено, що найнижчий рівень ставки не повинен бути нижче 5 відсотків. У **табл. 4.2** узагальнені ставки податку на додану вартість держав Європейського Союзу [237].

Таблиця 4.2 – Ставки податку на додану вартість держав Європейського союзу (ЄС)

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Австрія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковані товари та послуги
	13%	Знижена	Внутрішні рейси, вхід у культурні та спортивні заходи, кінотеатри; сільськогосподарська продукція, виробництво вин, розміщення в готелях
	10%	Знижена	Основні продукти харчування, водозабезпечення, фармацевтичні продукти, громадський транспорт, газети та періодичні видання, видавництво книг, кабельне телебачення та його ліцензування, соціальні служби, прибирання в приватних будинках, збір громадського сміття, ресторани

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Бельгія	21%	Стандартна	Усі інші оподатковані товари та послуги
	12%	Знижена	Деякі види продуктів харчування, деякі види сільсько-господарських продуктів, деякі види соціального житла, ресторани (всі напої не включені), деякі види енергетичних продуктів (вугілля, бурого вугілля, коксу), деякі види шин та камер, що використовуються в сільському господарстві
	6%	Знижена	Деякі види продуктів харчування (в тому числі винос продуктів), водопостачання, деякі види фармацевтичних продуктів, деякі види медичного обладнання для інвалідів, перевезення пасажирів, деякі газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, соціального житла, певні сільськогосподарські приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, деякі види соціальних послуг, певні послуги з кремації та поховання, дрібний ремонт (у тому числі велосипедів, взуття та виробів зі шкіри, одягу та домашньої білизни)
Болгарія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Розміщення в готелі
Хорватія	25%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Хорватія підняла ставку ПДВ з ресторанів у 2014 р.
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування (включно з хлібом, молоком та молочними сумішами), фармацевтичні продукти (тільки дозволені ліки, прописані лікарем), деяке медичне обладнання, навчальні посібники, щоденні газети (із менш ніж 50% рекламного контенту), наукові періодичні видання, вхід у кіно
	13%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання (за виключенням води у пляшках), газети (окрім тих, що публікуються кожен день і мають менше 50% рекламного контенту) періодичні видання (крім наукових періодичних видань, які мають менше 50% рекламного контенту), білети на концерти, проживання в готелі
Кіпр	19%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Основні продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автокрісла, деякий громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, вхід на спортивні заходи, збір побутових відходів, перукарні
	9%	Знижена	Деякі пасажирські перевезення, проживання в готелі, ресторани

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Чехія	21%	Стандартна	Усі інші товари та послуги
	10%	Знижена	Продовольчі товари, що класифікуються як найважливіше дитяче харчування, фармацевтичні продукти, книжки
	15%	Знижена	Продовольчі товари (за виключенням найважливішого дитячого харчування), водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, соціальне житло, реконструкція і ремонт приватних будинків, прибирання приватних домогосподарств, деякі види сільськогосподарського приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, соціальні послуги, медичні та стоматологічні послуги, послуги з кремації та поховання
Данія	25%	Стандартна	Усі оподатковувані товари та послуги
Естонія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
Фінляндія	24%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Фінляндія підвищила ставку ПДВ на 1% з січня 2013 р.
	10%	Знижена	Фармацевтичні продукти, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання (продаються за підписками), вхід на культурні заходи та в парки розваг, ліцензії на телебаченні, письменники та композитори, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи
	14%	Знижена	Продовольчі товари, деяке сільськогосподарське приладдя, ресторани
Франція	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Франція підвищила ставки ПДВ до 20% з січня 2014 р.
	2,1%	Знижена	Деякі фармацевтичні продукти, газети і періодичні видання, ліцензії на телебаченні
	5,5%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, книжки (за виключенням тих, що мають порнографічний або насильницький зміст), вхід на певні культурні заходи, письменники і композитори, деяке соціальне житло, вхід на спортивні заходи, послуги на дому
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, громадський транспорт, вхід в парк розваг (з культурним аспектом), кабельне телебачення, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання в приватних домогосподарствах, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), збір побутових відходів, деякі послуги на дому

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Німеччина	19%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	7%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, деякі види громадського транспорту, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи, письменники та композитори, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, соціальні послуги, медичні та стоматологічні послуги
Греція	24%	Стандартна	Усі інші товари та послуги. Греція підвищила ставку ПДВ до 24%
	6%	Знижена	Деякі фармацевтичні продукти, книжки, газети та періодичні видання, вхід до театру, проживання в готелі
	13%	Знижена	Основні продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, деяке сільськогосподарське приладдя, послуги з кремації та поховання, послуги на дому
Угорщина	27%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Угорщина підвищила ПДВ до 27% у 2012 р.
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування (включаючи постачання живих свиней, ВРХ, овець, кіз, баранів та їх м'яса), фармацевтичні продукти (призначені для використання людиною), медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети та періодичні видання
	18%	Знижена	Деякі продукти харчування, вхід на концерти просто неба, проживання в готелі
Ірландія	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Ірландія підвищила ставку ПДВ до 23% у січні 2012 р.
	4,8%	Знижена	Домашня худоба, призначена для виготовлення продуктів харчування, сільськогосподарське приладдя
	9%	Знижена	Деякі продукти харчування, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, проживання в готелі, ресторани (за виключенням усіх алкогольних напоїв), використання спортивних споруд, перукарні
	13,5%	Знижена	Деякі продукти харчування, дитячі автомобільні крісла, соціальне житло, реконструкція і ремонт приватних будинків, прибирання у приватних будинках, деяке сільськогосподарське приладдя, медичні та стоматологічні послуги, збирання побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів та домашньої білизни, тепла-та електроенергія, рухоме майно, що використовується в будівництві та експлуатації нерухомого майна, планове прибирання нерухомого майна, послуги на дому, деякі туристичні послуги, фото послуги, послуги жокеїв, витвори мистецтва та антикваріат, короткий строк оренди деяких видів пасажирських транспортних засобів, автошколи, послуги ветеранам

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Італія	22%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Італія підвищила ПДВ до 24% з 2017 р.
	4%	Знижена	Деякі продукти харчування, певне медичне обладнання для інвалідів, деякі книжки, газети та деякі періодичні видання, електронні книжки, інтернет-журнали та газети, ліценція на телебаченні, деяке соціальне житло, деяке сільськогосподарське приладдя, певні соціальні послуги
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, громадський транспорт, вхід на культурні заходи, деяке соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани, вхід на певні спортивні заходи, певні соціальні послуги, збір побутових відходів
Латвія	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	12%	Знижена	Продукти харчування для немовлят, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
Литва	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Громадський транспорт (за регулярними маршрутами), книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
	5%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів
Литва	17%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Люксембург підвищив ставку ПДВ до 17% 1 січня 2015 р.
Люксембург	3%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, певне медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, платне/кабельне телебачення, письменники і композитори, деяке соціальне житло, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, деякі соціальні послуги, послуги з кремації та поховання, медична та стоматологічна допомога, збір побутових відходів
	8%	Знижена	Прибирання в приватних будинках, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів, одягу та домашнього одягу
	14%	Знижена	Деякі вина, деякі види палива, миючі засоби, рекламна друкована продукція, опалення та кондиціонування, безопарне зберігання та управління цінними паперами, введення кредитних гарантій

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Мальта	18%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи, дрібний ремонт взуття, шкіряних виробів, велосипедів, одягу, постільної білизни
	7%	Знижена	Проживання в готелі
Нідерланди	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	6%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, деякий громадський транспорт, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, письменники і композитори, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання в приватних домогосподарствах, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів, одягу і домашньої білизни
Польща	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі книжки, періодичні видання, деяке сільськогосподарське приладдя
	8%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, деякі газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, платне/кабельне телебачення, письменники та композитори, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних та деяких інших напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, послуги з поховання та кремації, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, одягу, шкіряних виробів, одягу та домашньої білизни, перукарні
Португалія	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	6%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, послуг громадського харчування, деякі книжки, газети, періодичні видання, ліценція на телебаченні, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, деякі соціальні послуги, медична і стоматологічна допомога, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, послуги на дому
	13%	Знижена	Деякі продукти харчування, вхід на певні культурні заходи, ресторани, кафе, деяке сільськогосподарське приладдя, дизельне паливо для сільського господарства, вино

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Румунія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Соціальне житло
	9%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, проживання в готелі
Словаччина	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги. Планується зниження ПДВ до 19%
	10%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки
Словенія	22%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги. Планується підвищення ПДВ до 24%
	9,5%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети, періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, письменники та композитори, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання приватних будинків, сільськогосподарське приладдя, ресторани (тільки приготування їжі), проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, послуги з поховання та кремації, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, одягу, домашньої білизни, взуття, шкіряних виробів, послуги по догляду, перукарні
Іспанія	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	4%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, деяке медичне обладнання для інвалідів, деякі книжки, газети, і періодичні видання, деякі види соціального житла та соціальних послуг
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, деяке медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, деякі види соціального житла, реконструкція та ремонт приватних будинків, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани, вхід на деякі спортивні заходи, деякі соціальні послуги, збір побутових відходів
Швеція	25%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	6%	Знижена	Громадський транспорт, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи, використання спортивних споруд
	12%	Знижена	Деякі продукти харчування, проживання в готелі, ресторани

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Велика Британія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	5%	Знижена	Дитячі автомобільні крісла, соціальне житло, побутова електроенергія, газ та інші види побутової енергії, енергозберігаюче побутове обладнання
	0%	Знижена	Соціальне житло, книжки, журнали та інші друковані видання, ремонт приватного житла, збір побутових відходів, водопостачання, основні продукти харчування, фармацевтичні препарати, деякі предмети медичного призначення, пасажирський транспорт, дитячий одяг

В Україні цей податок запроваджено Законом від 20.12.1991 р. «Про податок на добавлену вартість». У зв'язку із недосконалістю норм зазначеного Закону 26.12.1992 р. було прийнято Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість», який діяв до 1 липня 1997 р., до моменту набрання чинності Закону України «Про податок на додану вартість» [222, с. 131–132].

На даний час оподаткування податком на додану вартість в Україні здійснюється згідно Податкового кодексу України. Перелік платників ПДВ (ст. 180 ПКУ) схематично представлено на **рис. 4.1**.

Для реєстрації платником ПДВ необхідно подати до контролюючого органу реєстраційну заяву у письмовій або електронній формі, якщо укладено договір про визнання електронних документів з контролюючим органом. Реєстраційна заява подається за строками:

- у разі добровільної реєстрації не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду;

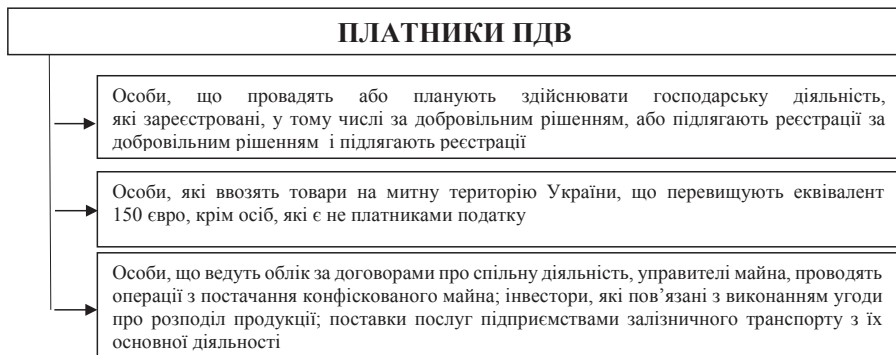


Рис. 4.1. Перелік платників ПДВ відповідно до вимог ПКУ

- у випадку обов'язкової реєстрації, при цьому не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому виникло перевищення обсягу постачання товарів (послуг) протягом 12 календарних місяців сукупно 1 000 000 грн. (без урахування податку на додану вартість), крім платників єдиного податку першої–третьої групи.

Контролюючий орган може відмовити у реєстрації платника ПДВ у випадку подання документів, що не відповідають вимогам законодавства, або наявності обставин за якими здійснюється анулювання реєстрації.

Протягом трьох робочих днів після надходження реєстраційної заяви контролюючий орган вносить платника ПДВ до єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Крім того, особі, що реєструється платником ПДВ присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку.

Індивідуальний податковий номер (ІПН) – це номер платника податку на додану вартість в реєстрі платників ПДВ. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з Реєстру в зв'язку із вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Індивідуальний податковий номер становить:

- для юридичної особи – 12-розрядний числовий код, структура якого така: 7 знаків включають перші 7 знаків ідентифікаційного коду Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України без контрольного числа, 8-й та 9-й знаки – код області за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби, 10-й та 11-й знаки – код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби, 12-й знак – контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює центральний орган державної податкової служби України;
- для фізичних осіб – 10-значний індивідуальний ідентифікаційний номер платника податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

За запитом платника податку контролюючий орган безоплатно протягом двох робочих днів після отримання запиту надає витяг з реєстру платників податків, який діє до внесення змін до реєстру.

Перереєстрація платників ПДВ проводиться у разі зміни місцезнаходження або переведення до іншого контролюючого органу шляхом подання заяви протягом 10 робочих днів, що настають за днем змін.

Реєстрація платників ПДВ діє до дати анулювання реєстрації шляхом виключення з реєстру платників податку. На **рис. 4.2** схематично представлені випадки, коли проводиться анулювання реєстрації платників податку (ст. 184 ПКУ).

Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган письмово повідомляє особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

АНУЛЮВАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКІВ ПДВ

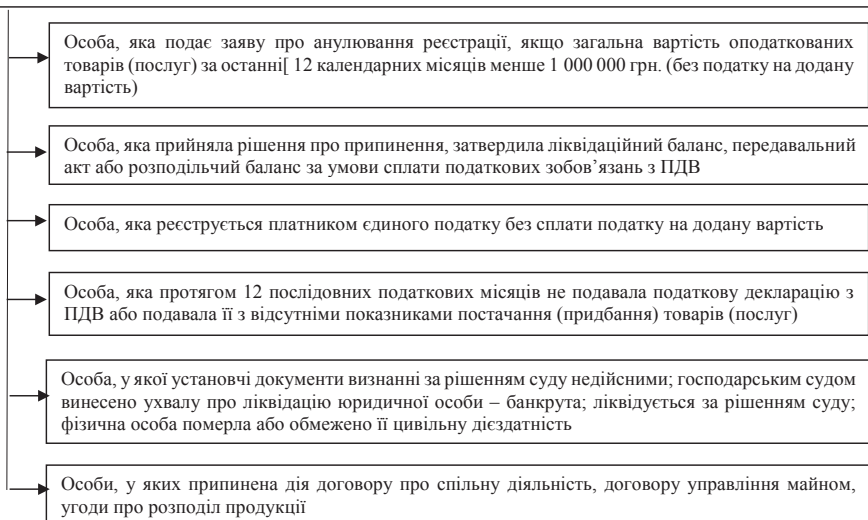


Рис. 4.2. Випадки анулювання реєстрації платників ПДВ (ст. 184 ПКУ)

Анулювання реєстрації платників податку на додану вартість здійснюється на дату:

- подання заяви платником податку або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації;
- припинення дії договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції; що передує дню втрати особою статусу платника на додану вартість.

У разі анулювання реєстрації платників податку на додану вартість, крім випадків анулювання реєстрації як платника податку внаслідок реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу та відділення, платник податку на додану вартість зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість не пізніше дати анулювання реєстрації, виходячи із звичайної ціни на товари (роботи, послуги), необоротні активи, вартість яких була включена до складу податкового кредиту та які не були використанні в оподатковуваних операціях платника податку (п. 184.7 ПКУ).

4.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на додану вартість

Податок на додану вартість додається до ціни товарів (послуг). Ставки податку на додану вартість від бази оподаткування встановлено у розмірах, що представлено у **табл. 4.3**.

Базою оподаткування податком на додану вартість є договірна вартість постачання товарів (послуг) з урахуванням податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію підакцизних товарів у роздрібній торгівлі, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених

Таблиця 4.3 – Ставки податку на додану вартість

Розмір ставки ПДВ	Об'єкти оподаткування ПДВ
20% – основна	<ul style="list-style-type: none"> постачання товарів і послуг на митній території України; ввезення товарів на митну територію України (імпорт, реекспорт); вивезення товарів за межі митної території України (експорт, реімпорт); постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів всіма видами транспорту (залізничним, автомобільним, морським і річковим, авіаційним)
0%	<ul style="list-style-type: none"> за операціями із вивезення товарів за межі митної території у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони; з поставки товарів для заправки морських суден у нейтральних водах та за межами територіальних вод України, повітряних суден при виконанні міжнародних рейсів, космічних кораблів, військового транспорту Збройних сил України за кордоном України, магазинами безмитної торгівлі; з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та вантажів залізничним, автомобільним, морським та авіаційним транспортом; з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, роботи з рухомим майном за межами території України
7%	<ul style="list-style-type: none"> за операціями із постачання на митній території та ввезення на митну територію лікарських засобів, що внесені до державного реєстру лікарських засобів, та медичних виробів за переліком затверджених Кабінетом Міністрів України, у тому числі у межах клінічних випробувань

з них препаратів (крім бальзамів та еліксирів). Для товарів, що ввозяться на митну територію України (імпорт товарів) базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості. Треба зазначити, що при ввезенні на митну територію і вивезенні товарів за межі митної території України незалежно від митного режиму, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро. Для послуг нерезидента базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість за курсом Національного банку України. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається за звичайними цінами.

Визначення понять «постачання товарів» і «постачання послуг» як об'єктів оподаткування податком на додану вартість (підпункти 14.1.185 і 14.1.191 ПКУ) представлено схематично на **рис. 4.3**.

При цьому база оподаткування податком на додану вартість за операціями з постачання товарів (послуг), за винятком товарів (послуг), які підлягають державному регулюванню та газу, який постачається для потреб населення, не може бути нижче:

- ціни придбання товарів (послуг);
- звичайних цін самостійно виготовлених товарів (послуг);
- балансової (залишкової) вартості станом на початок звітного (податкового) періоду з постачання необоротних активів, а у разі її відсутності – виходячи із звичайної ціни.

До договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів, пені), три проценти річних та інфляційні у разі невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Вартість зворотної тари, до бази оподаткування не включається, якщо повертається у строк до 12 календарних місяців.

При проведенні комісійної торгівлі вживаних товарів, що придбані у фізичних осіб – не платників податку на додану вартість, базою оподаткування є комісійна винагорода, тобто позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання товарів. Вживаними товарами вважаються товари, які використовувалися не менше року, а також транспортні засоби, які не є новими. Новими транспортними засобами вважаються:

- наземний транспортний засіб, що вперше реєструється в Україні та має загальний пробіг до 6000 кілометрів;
- судно, що вперше реєструється в Україні та пройшло не більше 100 годин після введення його в експлуатацію;
- літальний апарат, що вперше реєструється в Україні та налітаний час якого не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію.

При передачі товарів (послуг) у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари (послуги) базою оподаткування є повна вартість цих товарів (послуг) за загальними правилами.

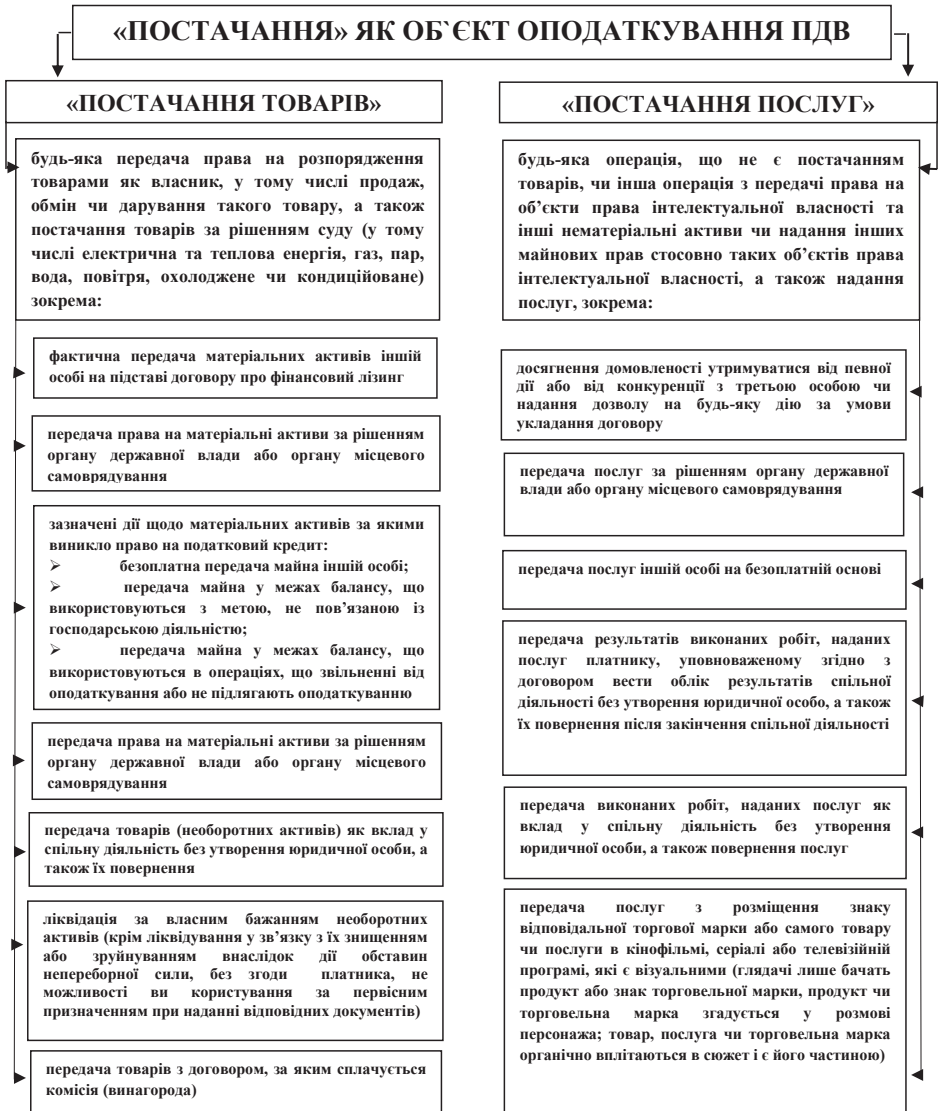


Рис. 4.3. Визначення понять «постачання товарів» і «постачання послуг» як об'єктів оподаткування податком на додану вартість

У разі постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоодержувачем – не платником податку на додану вартість, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів.

При ліквідації основних виробничих або невиробничих засобів за самостійним рішенням платника податку базою оподаткування податком на додану вартість є звичайна ціна, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. При ліквідації основних засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, викрадення, що підтверджуються відповідними документами, які передаються контролюючому органу, податок на додану вартість не нараховується. У разі оприбуткування комплектуючих виробів, складових частин, компонентів та інших відходів внаслідок ліквідації необоротних активів податкові зобов'язання не нараховуються.

Базою оподаткування поставок сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки особам, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, яка

Таблиця 4.4 – Місце постачання товарів та послуг

Місце постачання товарів	Місце постачання послуг
Фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання	Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном – допоміжні послуги у транспортній діяльності, послуги із проведенням експертизи, оцінки, перевезенням пасажирів та вантажів, із виконанням ремонтних робіт і послуги із переробки сировини тощо
Місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання	Місце фактичного знаходження нерухомого майна – послуги агентства нерухомості, з підготовки та проведення будівельних робіт тощо
Місце, де проводиться складання, монтаж чи встановлення	Місце фактичного надання послуг – послуги у сфері освіти, науки, спорту, розваг, платних виставок, конференцій, навчальних семінарів тощо
Пункт відправлення пасажирського транспортного засобу при постачанні товарів для споживання на борту морських та повітряних суден, у поїздах в межах митної території України	Місце реєстрації отримувача послуг (місце постійного проживання) – надання майнових прав інтелектуальної власності, рекламні послуги, консультаційні, інжинірингові, інженерні, аудиторські, юридичні, бухгалтерські, актуарні, розроблення та постачання програмного забезпечення, надання консультацій з питань інформації, надання персоналу, надання в оренду рухомого майна (крім транспортних засобів та банківських сейфів), телекомунікаційні, радіомовлення, телевізійного мовлення, посередницькі, транспортно-експедиторські

раніше була придбана у фізичних осіб – не платників податку на додану вартість – є торгівельна націнка.

При реалізації квитків на проїзд у автобусі та на перевезення багажу базою оподаткування є винагорода, що включає автостанційний збір.

У разі постачання (продажу, відчуження) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність внаслідок стягнення, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання таких товарів.

Визначення місця постачання товарів та послуг представлено у **табл. 4.4** (ст. 186 ПКУ).

Відповідно до вимог Податкового кодексу України щодо оподаткування окремих операцій податком на додану вартість, визначено операції, що оподатковуються за чинними ставками, передбаченими ПКУ, визначено операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ), та операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ) (**табл. 4.5**).

Таблиця 4.5 – Перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
Не є об'єктом оподаткування операції з:	
196.1.1	Випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу за кошти цінних паперів (крім продаж бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових та платіжних документів, карток, ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей)
196.1.2	Передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у оперативний лізинг і повернення; нарахування та сплати процентів і комісій у складі орендованого платежу фінансового лізингу; передачі майна в заставу (іпотеку); виплати консолідованого іпотечного боргу та процентів
196.1.3	Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, що мають ліцензію страхової діяльності, із загальнообов'язкового державного соціального страхування
196.1.4	Обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім для нумізматичних цілей), лотерейних білетів, фішок, жетони за право участі в азартних іграх, виплати виграшу, постачання непогашених поштових марок, конвертів, (крім колекційних і для філателістичних потреб)
196.1.5	Надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування та повернення коштів позики, депозиту, управління коштами та цінними паперами; торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (за винятком з інкасації вимог факторингу)

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
196.1.6	Виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій; дисидентів, роялті у грошовій формі або цінними паперами емітента; надання комісійних послуг з торгівлі та управління цінними паперами, деривативами та валютними цінностями
196.1.7	Реорганізація (злиття, приєднання, поділ, поділення та перетворення) юридичних осіб (за винятком здійснення спільної (сумісної) діяльності)
196.1.8	Постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти
196.1.9	Надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансового будівництва, здійснення платежів іпотечними сертифікатами
196.1.10	Оплата третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом
196.1.11	Надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень
196.1.15	Оплата орендної плати чи концесійної плати за договорами оренди чи концесії цілісного майнового комплексу чи комунального підприємства, якщо за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування
196.1.16	Ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро
196.1.17	Ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро: у несупроводжуваному багажі; на адресу одного одержувача в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях та у міжнародних експрес-відправленнях
196.1.18	Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення та 500 євро і не більше 50 кг через інші пункти пропуску через державний кордон України
Розділ XX, підрозділ 2, п. 31	Операції з обслуговування іпотечних активів у складі іпотечного покриття, які здійснюються обслуговуючою установою – банком, який був первісним кредитором

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
Звільнені від оподаткування операції з:	
197.1.1	Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за затвердженням переліком Кабінету Міністрів України
197.1.2	Постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг
197.1.3	Постачання технічних та інших засобів реабілітації, комплектуючих і напів-фабрикатів для їх виготовлення для інвалідів та інших пільгових категорій населення за переліком Кабінету Міністрів України, легкових автомобілів для інвалідів з їх оплатою за рахунок коштів державних чи місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також з їх безоплатною передачею
197.1.4	Постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню
197.1.5	Постачання послуг, у тому числі реабілітаційних, з охорони здоров'я закладами, що мають відповідну ліцензію (за винятком: косметологічної допомоги без медичного призначення; масаж; проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку; проведення гігієнічної експертизи проектних пропозицій; надання консультаційної допомоги з питань проведення державної санітарно-гігієнічної експертизи; обстеження об'єктів з метою відповідності санітарному законодавству; проведення токсиколого-гігієнічних, медико-біологічних, санітарно-гігієнічних, фізіологічних обстежень, у тому числі для акредитації та атестації; видача суб'єктам господарювання дозволів на виробництво, використання, транспортування, зберігання, захоронення, утилізацію тощо речовин, що небезпечні для здоров'я людини; надання консультаційної допомоги з питань застосування законодавства про охорону здоров'я; проведення медичного огляду для видачі дозволу на право носіння зброї, на виїзд у зарубіжні країни, посвідчення подія транспортного засобу; медичне обслуговування з'їздів, конференцій, симпозіумів тощо; медичне обслуговування із поліпшеним сервісом; організація медичного контролю осіб, які займаються фізичною культурою та спортом; проведення профілактичних щеплень громадян, які від'їжджають за кордон; складання санітарних паспортів радіотехнічних об'єктів; визначення шкідливих і небезпечних факторів виробничого середовища, технологічного та трудового процесів; навчання на робочих місцях; надання послуг з організації роботи відомчих санітарних лабораторій)
197.1.6	Постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам до 18 років, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинку

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
197.1.7	Постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; будинках-інтернатах для громадян похилого віку, інвалідів, пансіонах для ветеранів, реабілітаційних установах; харчування та облаштування на нічліг бездомним особам; харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах, у закладах охорони здоров'я; харчування, забезпечення майном, комунально-побутовими послугами в установах пенітенціарної системи, в реабілітаційних установах, територіальних центрах соціального обслуговування, підприємств і організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів за рахунок державних коштів
197.1.8	Постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються
197.1.9	Постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за переліком
197.1.10 197.1.11	Постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами, за виключенням послуг з поховання та кремації тварин
197.1.12	Безкоштовна передача рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту
197.1.13	Безоплатна приватизація житлового фонду, безоплатна передача радгоспів та інших сільськогосподарських підприємств
197.1.14	Постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання
197.1.15	Надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів (послуг) благодійним організаціям
197.1.16	Безоплатна передача в державну власність об'єктів за рішенням Кабінету Міністрів України
197.1.17	Безоплатне постачання (послуг) власного виробництва підсобними господарствами і лікувально-виробничими трудовими майстернями будинків-інтернатів, територіальних центрів соціального обслуговування
197.1.18	Постачання державних платних послуг фізичними або юридичними особами органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, включаючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо
197.1.19	Надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами
197.1.20	Постачання бібліотеками, які перебувають у державній, комунальній власності або всеукраїнських громадських організацій інвалідів, платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів, користування рідкісними, цінними довідниками, книгами, тематичного добору літератури за запитом, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
197.1.21	Постачання земельних ділянок, земельних часток (паїв), крім тих, що розміщені під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості; орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, яка зараховується до відповідних бюджетів
197.1.22	Оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт за рахунок бюджетних коштів
197.1.23	Безкоштовної передачі приладів, обладнання (крім підкацизних), науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III – IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави
197.1.24	Постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі пільговим категоріям громадян, школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я
197.1.25	Постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім еротичного характеру), підготовлення книжок, виробництво учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва на митній території України
197.1.26	Передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших підставах переходить у власність держави
197.1.28	Постачання товарів (послуг) у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді дотації з бюджету
197.1.29	Безоплатної передачі у державу або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів, тролейбусів, автобусів для перевезення громадян на маршрутах
197.1.30	Безоплатної передачі майна Державним концерном «Укроборонпром» та державними підприємствами з метою проведення демонстрації товарів військового призначення або подвійного використання, проведення випробувань, підтримки науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності державних підприємств, установ та організацій
197.1.31	Створення, постачання, просування, реставрації і розповсюдження національного культурного продукту
197.2	Постачання та ввезення на митну територію України товарів (послуг) для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також особами з числа персоналу

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
197.3	Ввезення на митну територію України товарів морського промислу, видобутих суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України
197.6	Постачання товарів (крім підакцизних) та послуг (крім тих, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор, отриманих у межах договору комісії (консигнації), поруки, доручення тощо), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів (кількість інвалідів за основним місцем роботи не менше як 50 відсотків середньоблікової кількості штатних працівників і їх фонд оплати праці не менше 25 відсотків суми загальних витрат з оплати праці)
197.7	Ввезення на митну територію України культурних цінностей, виготовлених 50 і більше років тому
197.8	Постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України (крім переміщення природного газу)
197.9	Постачання послуг, що надаються іноземними та вітчизняними суднами, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів
197.10	Постачання послуг аеронавігаційного обслуговування повітряних суден
197.11	Постачання товарів та послуг на митній території України та їх ввезення на митну територію України як міжнародну технічну допомогу, які фінансуються за рахунок міжнародної технічної допомоги та як гуманітарну допомогу
197.12	Постачання банками та іншими фінансовими установами майна у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення
197.13	Продаж та придбання банками зобов'язань за депозитами
197.15	Постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва житла, що будується за державні кошти
197.16	Ввезення на митну територію України: устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління паливо-енергетичних ресурсів, для виробництва альтернативних видів палива, енергії з відновлюваних джерел енергії
197.17	Постачання на митній території України паливо-мастильних матеріалів, що придбаваються нерезидентами для передання учасникам спільних з підрозділами Збройних Сил України військових навчань
197.18	Ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів, що здійснюються суб'єктами спеціального режиму оподаткування
197.19	Постачання Національному банку України дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України; послуг, пов'язаних з розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
197.20	Ввезення на митну територію України фізичними особами товарів: 1) особистих речей; 2) культурних цінностей, які виготовлені 50 і більше років тому; 3) товарів, призначених для забезпечення звичайних повсякденних потреб громадянина та початкового облаштування, що ввозяться (пересилаються) громадянами у зв'язку з переселенням на постійне місце проживання в Україну протягом шести місяців; 4) товарів, що належать громадянам і переміщуються транзитом через митну територію України; 5) товарів, що входять до складу спадщини за законом, відкритої за межами України на користь резидента; 6) товарів, які одержані громадянами-резидентами у вигляді нагород і призів на міжнародних змаганнях, конкурсах за межами митної території України; 7) товарів (включаючи транспортні засоби особистого користування), що були попередньо вивезені громадянами-резидентами за межі митної території України і зворотно ввозяться на митну територію України, за наявності відповідного підтвердження факту попереднього вивезення таких товарів; 8) транспортних засобів особистого користування, що тимчасово ввозяться на митну територію України громадянами-нерезидентами; 9) товарів (крім транспортних засобів), які мають ознаки таких, що були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності громадян, які перебували за кордоном у відрядженнях (на навчання), за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) протягом шести місяців з дня повернення таких громадян в Україну після закінчення строку відрядження (навчання); 10) товарів (крім транспортних засобів), які мають ознаки таких, що були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності іноземних громадян, які за офіційним запрошенням прибувають у довготермінове відрядження в Україну, за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) безпосередньо таким громадянином в Україну на адресу свого тимчасового перебування протягом перших шести місяців його перебування в довготерміновому відрядженні в Україні під зобов'язання про їх зворотне вивезення
197.23	Ввезення на митну територію України складових (матеріали, вузли, агрегати, устаткування та комплектуючі вироби), що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту для використання у виробництві продукції оборонного призначення, визначеної згідно із законом, якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України, за відповідними кодами товарів згідно з УКТ ЗЕД
197.24	Надання телекомунікаційних послуг оператором телекомунікацій у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі
Розділ XX, підрозділ 2, п. 2	Тимчасово, до 1 січня 2019 р., звільняються від оподаткування постачання техніки, обладнання, устаткування згідно Закону України «Про альтернативні види палива», у тому числі імпорт
Розділ XX, підрозділ 2, п. 3	Тимчасово, до 1 січня 2023 р., звільняються операції імпорту товарів для виробництва космічної техніки суб'єктами космічної діяльності, постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт на користь суб'єктів космічної діяльності

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
Розділ XX, підрозділ 2, п. 4	Тимчасово, до 1 січня 2025 р., звільняються від оподаткування суб'єкти літакобудування щодо операцій з імпорту товарів, що використовуються для потреб літако-будівельної промисловості, а також постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які використовуються для потреб літако-будівельної промисловості
Розділ XX, підрозділ 2, п. 12	Тимчасово, до 1 січня 2018 р., звільняються від оподаткування операції з постачання національних фільмів, у тому числі тиражування національних та іноземних фільмів
Розділ XX, підрозділ 2, п. 23	Тимчасово, до 1 січня 2019 р., звільняються від оподаткування операції з постачання, у тому числі імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД
Розділ XX, підрозділ 2, п. 26	Тимчасово, на період виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією, звільняється від оподаткування імпорту товарів та постачання на митній території України товарів і послуг, якщо вони оплачуються за рахунок грантів цих програм
Розділ XX, підрозділ 2, п. 261	Тимчасово, з 1 січня 2013 р. до 1 січня 2023 р., звільняються від оподаткування операції з постачання програмної продукції
Розділ XX, підрозділ 2, п. 27	На період дії контракту, укладеного для реалізації національного проекту «Повітряний експрес» звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію товарів за переліком, операції з постачання послуг на митній території
Розділ XX, підрозділ 2, п. 27	Тимчасово, на період реалізації проектів за рахунок міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до ініціативи країн Великої вісімки «Глобальне партнерство проти розповсюдження зброї та матеріалів масового знищення», звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію товарів за переліком, операції з постачання послуг на митній території
Розділ XX, підрозділ 2, п. 32	Тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та запровадження воєнного стану, звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію та постачання на митній території спеціальних засобів індивідуального захисту, лікарських засобів та медичних виробів, продукції оборонного призначення
Розділ XX, підрозділ 2, п. 38	Тимчасово, до 31 березня 2019 р., звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі
Розділ XX, підрозділ 2, п. 45	Тимчасово, до 1 січня 2019 р., звільняються від оподаткування операції з постачання на митній території України вугілля та продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703000000, 270400 згідно УКТ ЗЕД
Розділ XX, підрозділ 2, п. 46	Тимчасово, до 1 січня 2020 р., звільняються від оподаткування операції боржника з постачання товарів для цілей погашення його заборгованості перед кредитором відповідно до плану реструктуризації або плану санації
Розділ XX, підрозділ 2, п. 47	Тимчасово, на період реалізації проекту модернізації Бортницької станції очистки стічних вод, у рамках реалізації проекту, звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію України товарів, операції з постачання послуг на митній території України

Звільнення від оподаткування товарів поширюється на операції, пов'язані з їх ввезенням на митну територію України, крім підакцизних товарів (п.п. 197.4 і 197.5 ПКУ).

Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду за даними податкової декларації, яка подається платником податку за календарний місяць протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця. Позитивна різниця між податковим зобов'язанням та сумою податкового кредиту підлягає сплаті до бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації. Перерахування податку на додану вартість проводиться органами податкової та митної політики з відкритого рахунку платника податку на додану вартість у системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Від'ємна різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом на вибір платника податку на додану вартість:

- враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди;
- підлягає бюджетному відшкодуванню у сумі податку, фактично сплаченим отримувачем товарів (послуг) у попередніх та звітних податкових періодах постачальникам;
- зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

При цьому, у випадку коли платник податку на додану вартість приймає рішення на отримання бюджетного відшкодування, подає податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування. Протягом 60 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку і узгоджує суму, яка підлягає бюджетному відшкодуванню. Контролюючий орган має право провести документальну перевірку, якщо від'ємне значення сформовано за операціями до 1 липня 2015 р., що не підтверджено документальними перевірками, для платників, що застосовують спеціальний режим оподаткування – до 1 січня 2017 р.

Зазначена у заяві сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою в Реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування з однієї із таких дат:

1) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку проведення перевірки, в разі, якщо контролюючим органом внесені до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомості про відсутність порушень під час такої перевірки;

2) з дня, наступного за днем закінчення строку проведення камеральної перевірки, в разі, якщо контролюючим органом не внесені до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомості про дату початку та закінчення проведення перевірки даних з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна);

3) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку для складання акту перевірки, в разі, якщо контролюючим органом не внесені до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомості про дату складання акту;

4) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення, в разі, якщо контролюючим органом не внесені до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомості про дату та номер податкового повідомлення-рішення;

5) з дня визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

У разі наявності у платника податку на додану вартість податкового боргу бюджетному відшкодуванню підлягає заявлена сума податку, зменшена на суму такого податкового боргу.

На підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування сума бюджетного відшкодування перераховується на поточний банківський рахунок платника податку протягом п'яти операційних днів.

Суми податку, не відшкодовані протягом строку, вважаються заборгованістю бюджету, на яку нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України.

Для платників податку на додану вартість встановлюється окремий порядок виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту. Дату виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість за окремими операціями наведено у **табл. 4.6.**

До податкового кредиту включаються суми податку, що визначаються виходячи з договірної (контрактної) ціни, у разі здійснення операцій з:

- придбання або виготовлення товарів (послуг);
- придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі як внесок до статутного фонду;
- отримання послуг від нерезидента;
- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;
- ввезення товарів та необоротних активів на митну територію України.

Дату віднесення сум податку до податкового кредиту з податку на додану вартість представлено у **табл. 4.7.**

У разі використання придбаних товарів (послуг), необоротних активів, за якими суми податку включені до складу податкового кредиту, в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, не є господарськими, які є невиробничими, платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання на суму податку включеного до складу податкового кредиту не пізніше останнього дня звітного періоду, оформити зведену податкову накладну і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо в подальшому ці товари (послуги), необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних, господарських операціях, платник податку зменшує суму податкових зобов'язань шляхом оформлення і реєстрації

Таблиця 4.6 – Дата виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість

Операції	Дата виникнення
Постачання товарів (послуг)	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата зарахування коштів від покупця; 2) дата відвантаження товарів, в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації; послуг – дата оформлення документа
Експорт товарів	Дата оформлення митної декларації (попередня оплата не змінює значення податку)
Операції з виконання підрядних будівельних робіт	Можна застосовувати касовий метод
Постачання товарів (послуг) з використанням торговельних автоматів	Дата виймання з таких торговельних автоматів грошової виручки
Постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарна позика, розстрочки), умови яких передбачають сплату відсотків	Дата нарахування відсотків згідно з умовами відповідного договору
Постачання товарів (послуг) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток	Дата постачання жетонів, карток
Постачання товарів (послуг) з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата факту постачання; 2) дата виписування рахунку (товарного чеку)
Операції з фінансового лізингу	Дата фактичної передачі об'єкта лізингу
Постачання товарів (послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата зарахування коштів на банківський рахунок або дата отримання компенсації
Постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата списання коштів з банківського рахунку; 2) дата оформлення документа
Довгострокові договори (контракти) на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва	Дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт
Постачання теплової енергії, природного газу, послуги з транспортування та розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення, послуги, які включаються до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків тощо	Застосовують касовий метод

Таблиця 4.7 – Дата віднесення сум податку до податкового кредиту з податку на додану вартість

Операції	Дата віднесення
Придбання товарів (послуг)	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата списання коштів на оплату товарів (послуг); 2) дата отримання товарів (послуг), в разі послуг нерезидента – дата складання податкової накладної за умови її реєстрації
Імпорт товарів	Дата сплати податку митниці
Послуги нерезидента на митній території України	Дата складання податкової накладної, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних
Операції з фінансової оренди	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу
Довгострокові договори (контракти) на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва	Дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт)
Операції з постачання товарів (послуг), що контролюються приладами обліку	Дата фактичного постачання за даними обліку

розрахунку коригування до податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку не підтверджені зареєстрованими у Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними і митними деклараціями.

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати їх складання. Податкові накладні, розрахунки коригування до податкових накладних з порушенням строків реєстрації включаються до складу податкового кредиту у звітному податковому періоді, в якому вони зареєстровані, але не пізніше ніж через 365 календарних днів з дати складання податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних.

Якщо платник податку придбані товари (послуги), необоротні активи частково використовує як в оподатковуваних операціях, так і в неоподатковуваних операціях та здійснює одночасно оподатковувані і неоподатковувані операції, то на частку використаних в неоподатковуваних операціях товарів (послуг), необоротних активів

такий платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, скласти не пізніше останнього дня звітного періоду зведену податкову накладну і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Частка використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же період. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року відсутні неоподатковувані операції, а також новостворені платники, розрахунок проводять на підставі фактичних даних першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані неоподатковувані операції. Цій розрахунок подається одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

За підсумками календарного року здійснюється перерахунок частки використання товарів (послуг) та необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Після остаточного перерахунку, платник податку проводить коригування сум податку, що відносяться до податкового кредиту та відображає їх у податковій декларації останнього податкового періоду.

Вищезазначений розрахунок частки використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях не застосовується в разі проведення реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичної особи; постачання відходів і брухту чорних і кольорових металів, що отримані внаслідок переробки, обробки, плавлення товарів на виробництві, будівництві, розібрані ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій; постачання товарів (послуг) у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету.

4.3. Особливості оподаткування податком на додану вартість в окремих випадках

Особливий порядок оподаткування встановлено на операції під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму, туроператорську та турагентську діяльність та на операції, пов'язані із виконанням робіт з підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему.

Оподаткування зовнішньоекономічних операцій залежить від митного режиму ввезення і вивезення товарів на територію України. Відповідно до Митного кодексу України існують 14 видів митних режимів, а саме:

- 1) імпорт (випуск для вільного обігу);

- 2) реімпорт;
- 3) експорт (остаточне вивезення);
- 4) реекспорт;
- 5) транзит;
- 6) тимчасове ввезення;
- 7) тимчасове вивезення;
- 8) митний склад;
- 9) вільна митна зона;
- 10) безмитна торгівля;
- 11) переробка на митній території;
- 12) переробка за межами митної території;
- 13) знищення або руйнування;
- 14) відмова на користь держави.

Для кожного митного режиму встановлено особливий порядок оподаткування податком на додану вартість, що узагальнено у **табл. 4.8**.

Податковим кодексом України встановлено особливий порядок оподаткування туристичного продукту (туристичної послуги), що надаються туристичним оператором та туристичним агентом. Відповідно до Закону України «Про туризм» № 324/95-ВР від 15 вересня 1995 р. туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Туристичні оператори – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність.

Туристичні агенти – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

Базою оподаткування у разі постачання туристичного продукту туристичним оператором, призначеного для його споживання на території України та за межами території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту та вартістю витрат, понесених внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту. При проведенні посередницької діяльності на території України туристичним оператором з укладанням договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності базою оподаткування є винагорода, яка йому нараховується. Базою оподаткування

Таблиця 4.8 – Оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічних операцій за митними режимами

Митний режим	Характеристика митного режиму	Порядок оподаткування податком на додану вартість
Імпорт (випуск для вільного обігу) (глава 13 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України	Податок на додану вартість сплачується до бюджету на день подання митної декларації за ставками 20% і 7%, крім товарів звільнених від оподаткування за ПКУ і міжнародних договорів
Реімпорт (глава 14 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Звільнені від оподаткування, крім операцій, що оподатковуються за встановленими ставками 20% і 7%, а саме: ввезення товарів, які були поміщені у митний режим експорту (остаточного вивезення) і повертаються особі, яка їх експортувала, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у митний режим експорту, або з інших обставин, що перешкоджають виконанню цього договору, якщо ці товари: а) повертаються на митну територію України у строк, що не перевищує шести місяців з дати вивезення їх за межі цієї території у митному режимі експорту; б) перебувають у такому самому стані, в якому вони оформлені у митний режим експорту, крім природних змін їх якісних та кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок якого були виявлені недоліки, що спричинили реімпорт товарів
Експорт (остаточне вивезення) (глава 15 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення	Оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою
Реекспорт (глава 16 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізної мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Звільняються від оподаткування крім операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, а саме: вивезення товарів, які були поміщені у митний режим імпорту і повертаються нерезиденту – стороні зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у цей режим, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов цього договору або з інших обставин, що перешкоджають його виконанню, якщо ці товари: а) вивозяться протягом шести місяців з дати поміщення їх у митний режим імпорту; б) перебувають у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок чого були виявлені недоліки, що спричинили реекспорт товарів

Митний режим	Характеристика митного режиму	Порядок оподаткування податком на додану вартість
Транзит (глава 17 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого товари та транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Встановлюються такі строки транзитних перевезень залежно від виду транспорту: 1) для автомобільного транспорту – 10 діб (у разі переміщення в зоні діяльності однієї митниці – 5 діб); 2) для залізничного транспорту – 28 діб; 3) для авіаційного транспорту – 5 діб; 4) для морського та річкового транспорту – 20 діб; 5) для трубопровідного транспорту – 31 доба; 6) для трубопровідного транспорту (з перевантаження на інші види транспорту) – 90 діб	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Тимчасове ввезення (глава 18 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість товарів і транспортних засобів комерційного призначення за встановленим законодавством переліком та умовне часткове звільнення за встановленим законодавством порядком
Тимчасове вивезення (глава 19 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Митний склад (глава 20 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Вільна митна зона (глава 21 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання	Операції з вивезення товарів з митної території до вільної митної зони оподатковуються за нульовою ставкою. Операції із ввезення товарів з-за меж митної території до вільної митної зони – умовне повне звільнення від оподаткування. Операції із ввезення на митну територію України продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим вільної митної зони, оподатковуються за ставками 20% і 7%

Митний режим	Характеристика митного режиму	Порядок оподаткування податком на додану вартість
Безмитна торгівля (глава 22 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорту та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі державного санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного та радіологічного контролю	Операції із ввезення товарів з-за меж митної території України в магазин безмитної торгівлі – умовне повне звільнення від оподаткування. Операції з вивезення товарів з митної території України в магазин безмитної торгівлі оподатковуються за нульовою ставкою
Переробка на митній території (глава 23 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Переробка за межами митної території (глава 24 Митного кодексу України)	Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Знищення або руйнування (глава 25 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорту цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
Відмова на користь держави (глава 26 Митного кодексу України)	Митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь	Звільнені від оподаткування податком на додану вартість

туристичного агента є винагорода, яка нараховується туристичним оператором. При придбанні туристичного продукту сума податку на додану вартість до складу податкового кредиту не відноситься та не включається до бази оподаткування туристичного оператора. У разі придбання товарів (послуг), що не включаються у вартість туристичного продукту, сума податку на додану вартість включається за загальними правилами до складу податкового кредиту. Дата виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту.

На період виконання робіт з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічну систему за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги і за рахунок коштів Державного бюджету: звільняються від оподаткування операції з імпорту товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання); оподатковуються за нульовою ставкою операції з постачання товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), виконання робіт та постачання послуг на митній території України. Зазначені пільги не стосуються підакцизних товарів та товарів 1-24 груп УКТ ЗЕД.

4.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість

Система електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні запроваджувалася поетапно:

- з 1 січня до 1 липня 2015 р. – у тестовому режимі;
- з 1 липня 2015 р. – на постійній основі.

Система електронного адміністрування ПДВ, що організована на центральному рівні ДФС, забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), та розрахунках коригування до них;
- сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України;
- сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН.

Система електронного адміністрування ПДВ не вносить кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених ПКУ. Норми ПКУ, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (далі – електронний рахунок) – рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в

сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – розрахунок коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узагальнених податкових зобов'язань з цього податку.

Для кожного платника податку Казначейством відкрито один електронний рахунок.

Відкриття та обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України за відповідним запитом платника на безоплатній основі без обмеження кількості запитів та у часі.

Датою початку використання електронного рахунку є 1 лютого 2015 р. для суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ до 1 лютого 2015 р., а для суб'єктів господарювання, які будуть зареєстровані як платники ПДВ у будь-який період після 1 лютого 2015 р. – дата їх реєстрації платниками податку.

З 1 липня 2015 р. на рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ платники податку зараховують також кошти у сумах, необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється відповідно до п. 2001.3 ПКУ та надає право для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних – податкових накладних і розрахунків коригування.

Поповнення електронного рахунка платника ПДВ за рахунок інших джерел, наприклад, з поточних рахунків інших осіб, не передбачено.

Починаючи з 1 січня 2015 р., всі податкові накладні і розрахунки коригування до них складаються платниками податку виключно в електронному вигляді.

До 1 лютого 2015 р. платникам податку на додану вартість була надана можливість реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних незалежно від суми податку на додану вартість, що містилися у податковій накладній і розрахунку коригування. Проте, з 1 лютого 2015 р. обов'язкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягають всі податкові накладні, сформовані за операціями, датованими починаючи з 1 лютого 2015 р., в тому числі податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів і послуг, які звільнені від оподаткування, а також податкові накладні, що не надаються покупцю, а також незалежно від суми ПДВ, вказаній в такій податковій накладній. Розрахунок коригування до таких податкових накладних також обов'язково реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних з 1 лютого 2015 р. до 1 липня 2015 р. здійснювалась без обмеження сумою податку.

Отже, протягом дії тестового режиму системи електронного адміністрування ПДВ були відсутні обмеження щодо реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних і розрахунків коригування. Тобто реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом тестового

режиму здійснювалася незалежно від наявності «вхідних» податкових накладних, сплати ПДВ під час розмитнення товарів, а також без поповнення рахунка в системі електронного адміністрування ПДВ.

У межах системи електронного адміністрування ПДВ з 1 лютого 2015 р. запроваджується наступний порядок реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування до податкової накладної.

З 1 липня 2015 р. платник податку має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування на суму податку.

Реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН здійснюється в межах суми, обчисленої за формулою, встановленою п. 200-1.3 ПКУ, тобто для реєстрації податкових накладних в ЄРПН платник податку повинен мати достатню суму податкового кредиту, підтверджену зареєстрованими в ЄРПН «вхідними» податковими накладними, сплатою ПДВ при імпорті товарів та (за недостатності таких сум) коштами на його рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ.

Починаючи з 1 липня 2015 р. платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму, яка обчислену за формулою, що наведена у **табл. 4.9**.

Таблиця 4.9 – Повна формула для обчислення реєстраційного ліміту, на який платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування

№	Показник	Зміст	Розрахунок
1	ΣНакл	Сума податку (реєстраційного ліміту), на яку платник податку ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування і Єдиному реєстрі податкових накладних	$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр (стр. 2)} + \Sigma \text{Митн (стр. 3)} + \Sigma \text{ПопРах (стр. 4)} - \Sigma \text{НаклВид (стр. 5)} - \Sigma \text{Відшк (стр. 6)} - \Sigma \text{Перевищ (стр. 7)}$ $+ \Sigma \text{Від'ємиЗнач (стр. 8)} + \Sigma \text{овердрафт (стр. 9)} + \Sigma \text{Пере- плат (стр. 10)}$
2	ΣНаклОтр	Загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, що зареєстровані в Реєстрі	<p>Суми податкового кредиту з ПДВ за зареєстрованими в Єдиному реєстрі:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) податковими накладними і розрахунки коригування, що виписані та зареєстровані контрагентами-постачальниками за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату; 2) розрахунки коригування, що виписані і зареєстровані з 1 липня 2015 р. до податкових накладних, які були оформлені до 1 липня 2015 р.; 3) податкові накладні та розрахунки коригування, що оформлені за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату, отримувачем послуг від нерезидентів
3	ΣМитн	Загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України	<p>Суми ПДВ:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сплачені при ввезенні товару на підставі митної декларації за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату; 2) зазначені в аркушах коригування та додаткових митних деклараціях за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату

№	Показник	Зміст	Розрахунок
4	Σ ПопРах	Загальна сума поповнення електронного рахунка з поточного рахунка платника податку	Сума, що перерахована на електронний рахунок з поточного рахунку платника податку за період з 3 серпня 2015 р., в тому числі основного та додаткового електронного рахунку з поточного рахунку платників ПДВ, що застосовують спеціальний режим оподаткування
5	Σ НаклВид	Загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстровані у Реєстрі	Суми податкових зобов'язань з ПДВ за зареєстрованими в Єдиному реєстрі: 1) податковими накладними і розрахунками коригування, що виписані та зареєстровані платником податку ПДВ за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату; 2) розрахунками коригування, що виписані і зареєстровані з 1 липня 2015 р. до податкових накладних, які були оформлені до 1 липня 2015 р.; 3) податковими накладними та розрахунками коригування, що оформлені за період з 1 липня 2015 р. на поточну дату, отримувачем послуг від нерезидентів
6	Σ Відшк	Загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування	Сума ПДВ, заявлена платником до бюджетного відшкодування (рядок 20.2 декларації), з урахування сум коригувань, проведених за результатами перевірок, починаючи зі звітних періодів з 1 липня 2015 р.
7	Σ Перевищ	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі	Якщо платник податку своєчасно не зареєстрував в ЄСРПН податкові накладні та відповідно реєстраційна сума не була зменшена на суму податку, зазначену в таких податкових накладних, то після подання звітності з ПДВ, в якій задекларовано податкові зобов'язання з ПДВ, визначені у податкових накладних, не зареєстрованих в ЄСРПН, реєстраційна сума платника зменшується на суму ПДВ, зазначену в таких податкових накладних
8	Σ Від'ємн	Сума від'ємного значення, на яку збільшується показник Σ Накл	Цей показник включає: 1) сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду – ряд. 24 декларації за червень 2015 р.; 2) сума непогашеного від'ємного значення попередніх звітних (податкових) періодів на кінець поточного звітного (податкового) періоду – ряд. 31 декларації за червень 2015 р. Враховується одноразово на 3 серпня 2015 р., для кварталних платників на 20 серпня 2015 р.
9	Σ овердрафт	Сума середньомісячного розміру сум податку, задекларованих платником до сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали	Автоматичний перерахунок з урахуванням показника середньомісячного розміру сум податку за останні 12 звітних (податкових) місяців задекларованих платником ПДВ до сплати до бюджету, у тому числі платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування
10	Σ Переплат	Суми помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість станом на 1 липня 2015 р.	Сума помилково та надмірно сплаченого ПДВ станом на 1 липня 2015 р. Відновлена після обнуління не пізніше 8 серпня 2015 р. Не враховують переплати, які виникли у зв'язку з перерахуванням зайвих коштів на спеціальний рахунок платників, що застосовують спеціальний режим оподаткування

Слід зазначити, що показник «загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі» розраховується автоматично після прийняття звітності від платника податку, та при обрахунку позитивного значення вказаного показника на таке значення зменшується реєстраційна сума такого платника.

Таким чином, якщо платник податку своєчасно не зареєстрував в ЄРПН податкові накладні та відповідно не зменшив реєстраційну суму на суму податку, зазначену в таких податкових накладних, то після подання звітності з ПДВ за відповідний звітний період, в якій задекларовано податкові зобов'язання з ПДВ, що визначені у податкових накладних, які не зареєстровані в ЄРПН, реєстраційна сума платника зменшується на суму ПДВ, зазначену у податкових накладних, своєчасно не зареєстрованих в ЄРПН.

Після реєстрації таких податкових накладних в Реєстрі автоматично відбувається перерахунок показника Σ Перевищ. за звітний період, в якому було складено таку податкову накладну, та розрахункової суми (Σ Накл) з урахуванням сум ПДВ, зазначених у таких податкових накладних.

Показник Σ Перевищ. формується наростаючим підсумком і може мати лише позитивне значення.

При від'ємному значенні показника вважається, що такий показник дорівнює нулю.

Перерахунок показника Σ Перевищ. здійснюється щоразу при:

- поданні декларації з ПДВ / уточнюючого розрахунку за вказані періоди на дату такого подання;
- реєстрації в ЄРПН податкової накладної та розрахунку коригування, складених за вказані періоди на дату такої реєстрації.

Перед початком реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань кожний платник податку повинен встановити суму реєстраційного ліміту, тобто суму ПДВ, на яку він може зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування. Для цього платник податку подає запит шляхом надсилання електронного повідомлення у системі електронного адміністрування до податкового органу. Після отримання запиту платнику податку надсилається витяг щодо суми податку на додану вартість має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо суми для реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань не хватає, то платник має право на цю суму поповнити з поточного рахунку рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ.

Платникам податку з 1 липня 2015 р. автоматично збільшується розмір суми, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування в ЄРПН, на суму середньомісячного розміру суми податку, задекларованої платником до сплати до бюджету за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали та погашеної. Розмір такої суми підлягає щоквартальному автоматичному перерахунку.

Суми помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань з ПДВ станом на 1 липня 2015 р. автоматично збільшують суму податку, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування в ЄРПН, після чого вважаються погашеними. Одночасно такі суми зменшують розмір податкових зобов'язань, що підлягають сплаті в бюджет, або збільшують розмір від'ємного значення об'єкта оподаткування за звітний період, в якому відбулося таке збільшення.

Відповідно до п. 200-1.6 ПКУ за підсумками звітного податкового періоду, відповідно до задекларованих в податковій декларації результатів, платником проводиться розрахунок з бюджетом.

Якщо на дату подання податкової звітності з податку сума коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку перевищує суму, що підлягає перерахуванню до бюджету відповідно до поданої звітності, платник податку має право подати до контролюючого органу у складі такої податкової звітності заяву, відповідно до якої такі кошти підлягають перерахуванню:

- а) або до бюджету в рахунок сплати податкових зобов'язань з податку;
- б) або на поточний рахунок такого платника податку, реквізити якого платник зазначає в заяві, у сумі залишку коштів, що перевищує суму податкового боргу з податку та суму узгоджених податкових зобов'язань з податку.

Для перерахування до бюджету на поточний рахунок зайво зарахованих коштів платник податку повинен заповнити до декларації додаток 4 «Заява про повернення суми бюджетного відшкодування та суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету (Д4)».

При цьому, п. 200-1.5 ПКУ встановлено, що перерахування коштів на поточний рахунок платника може здійснюватися у разі відсутності перевищення суми податку, зазначеної у податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних, над сумою податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів (послуг), задекларованих у податковій звітності з податку на додану вартість у такому звітному періоді.

Таким чином, у разі наявності у платника перевищення суми податку, зазначеної у податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих у ЄРПН, над сумою податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів (послуг), задекларованих у податковій звітності з податку у такому звітному періоді, повернення зайво зарахованих коштів платнику не відбувається, незалежно від суми таких зайво зарахованих коштів.

На суму податку, що відповідно до поданої заяви підлягає перерахуванню з електронного рахунку до бюджету або на поточний рахунок платника, на момент подання заяви зменшується значення суми податку, визначеної ст. 200-1.3 ПКУ, шляхом зменшення на таку суму показника загальної суми поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ з поточного рахунку платника (ΣПопРах).

Для відповідного перерахування зайво зарахованих коштів Державна фіскальна служба України надсилає Державній казначейській службі (далі – Казначейство) реєстр, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету на поточний рахунок та реквізити поточного рахунку платника (у випадку подання заяви платника на повернення коштів на такий рахунок).

На підставі такого реєстру Казначейство протягом п'яти робочих днів після граничного терміну, встановленого ПКУ для самостійної сплати платником сум податкових зобов'язань, здійснює перерахування зайво зарахованих коштів з електронного рахунку платника до бюджету на поточний рахунок платника податку.

Така сума коштів включається Державною фіскальною службою України до відповідного реєстру, який направляється Казначейству. Казначейство на підставі отриманого реєстру не пізніше п'ятого робочого дня, після закінчення граничного строку для сплати податкових зобов'язань з ПДВ, перераховує такі кошти до бюджету або на поточний рахунок платника (в залежності від напрямку, вказаному платником у заяві).

4.5. Основні принципи реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та їх моніторинг

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку, в електронній формі. При здійсненні операцій з постачання товарів (послуг) платник податку на додану вартість зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна та розрахунок коригування, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 р. в Єдиному реєстрі податкових накладних є для покупця товарів (послуг) достатньою підставою для включення до складу податкового кредиту та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження. Порядок заповнення податкової накладної відповідно до вимог наказу Міністерства фінансів України № 1307 від 31 грудня 2015 р.

Порядковий номер податкових накладних складається із 2-х частин:

- у першій (до знака дробу) проставляють порядковий номер. У п. 6 Порядку № 1307 прописано одне нове застереження: порядковий номер податкової накладної не може починатися із «0»;
- у другій (після знака дробу) – код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування. Тут указують код 2 платники, що включені до Реєстру отримувачів бюджетних дотацій, за операціями з постачання власно вироблених товарів за результатами видів діяльності згідно Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України»; код 5 – що передбачає складання податкової накладної оператором інвестору за багатосторонньою угодою про розподіл продукції.

Із заголовної частини форми податкової накладної зазначається повне найменування платників податку «Постачальник (продавець)» і «Отримувач (покупець)» та їх індивідуальні податкові номери.

Таблична частина податкової накладної розподілена на два розділи:

- розділ А – узагальнюючі дані за операціями, на які складено податкову накладну. Він складається з 10-ти підсумкових рядків, у яких визначають: загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ, загальні суми ПДВ й обсягів постачання в розрізі ставок податку й типів операцій, а також дані щодо зворотної (заставної) тари, а саме:

- 1) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку на додану вартість;
- 2) загальна сума податку на додану вартість, у тому числі;
- 3) загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою;
- 4) загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7%;
- 5) усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20);
- 6) усього обсяги постачання за ставкою 7% (код ставки 7);
- 7) усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0% (код ставки 901);

8) усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0% (код ставки 902);

- 9) усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903);

- 10) дані щодо зворотної (заставної) тари;

- розділ Б – дані в розрізі номенклатури постачання товарів (послуг), а саме:

1) графа 2 – номенклатура товарів (послуг) постачальника. Кількість найменувань поставлених товарів (послуг) у одній податковій накладній не може перевищувати 9999 позицій. У разі складання зведених податкових накладних (04 – складена на постачання у межах балансу для невиробничого використання; 08 – складена на постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість; 09 – складена на постачання операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість; 13 – складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів (послуг) не в господарській діяльності) зазначаються дати складання та порядкові номери податкових накладних при постачанні товарів (послуг), необоротних активів;

2) графа 3.1 та 3.3 – код товару згідно УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг – чотири перші цифри відповідного коду. У випадку постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України – зазначаються 10 цифр УКТ ЗЕД. У разі постачання товару, ввезеного на митну територію України в графі 3.2 проставляється позначка «Х» на всіх етапах постачання товару;

3) графи 4 та 5 – одиниця виміру товарів (послуг) заповнюються відповідно до Класифікатора системи позначень одиниць вимірювання. У зведених податкових накладних вказується (04 – складена на постачання у межах балансу для

невиробничого використання; 08 – складена на постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість; 09 – складена на постачання операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість; 13 – складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів (послуг) не в господарській діяльності) «грн.»;

4) графа 6 – кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів (послуг);

5) графа 7 – ціна постачання одиниці товару (послуг) без податку на додану вартість у гривнях з копійками;

6) графа 8 – коди ставок (20 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за основною ставкою; 7 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за ставкою 7 відсотків; 901 – у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою; 902 – у разі здійснення операцій з постачання на митній території України товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою; 903 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), які звільненні від оподаткування);

7) графа 9 – код пільги, зазначаються згідно з Довідниками податкових пільг. У разі відсутності коду пільги у довідниках, проставляється умовний код «999999999».

8) графа 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ.

9) Графа 11 – код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника: 701 – вирощування овочів і баштанових культур, коренеплодів і бульбоплодів 01.13 КВЕД у частині: вирощування листових і стеблових овочів, таких як: артишоки; аспарагус; капуста; цвітна капуста та броколі; салат-латук і цикорій; шпинат; вирощування баштанних культур, таких як: огірки та корнішони; баклажани; помідори; кавуни; мускусні дині; інші види баштанних культур (кабачки, гарбузи столові тощо); вирощування коренеплідних, цибулинних і бульбоплідних овочів, таких як: морква; турнепс; часник; цибуля (у тому числі шалот); цибуля-порей та інші види цибулинних; інші коренеплідні, цибулинні та бульбоплідні овочі (бурак столовий тощо); вирощування грибів і трюфелів; вирощування цукрового буряку; вирощування інших овочів; вирощування коренеплідних і бульбоплідних культур, таких як: картопля; солодка картопля; маніок; ямс; інші коренеплідні та бульбоплідні культури; 702 – вирощування винограду 01.21 КВЕД у частині: вирощування винограду для виробництва вина та винограду столових сортів на виноградниках; 703 – вирощування зерняткових і кісточкових фруктів 01.24 КВЕД у частині: вирощування яблук, абрикосів, вишень і черешень, персиків і нектаринів, груш і айви, слив і терну, інших видів зерняткових і кісточкових фруктів; 704 – вирощування ягід, горіхів та інших фруктів 01.25 КВЕД у частині: вирощування ягід чорниці, смородини, агрусу, ківі, малини, суниці та полуниці, інших видів ягід, вирощування їстівних горіхів мигдалю, кеш'ю, каштанів, фундука (ліщини), фісташок, волоських горіхів, інших видів їстівних горіхів; 705 – розведення великої рогатої худоби молочних

порід 01.41 КВЕД у частині: вирощування та розведення великої рогатої худоби молочних порід, одержування сирого молока корів, у тому числі м'ясних порід і буйволиць; 706 – розведення іншої великої худоби та буйволів 01.42 КВЕД у частині: вирощування та розведення великої рогатої худоби та буйволів для одержання м'яса, одержання сперми бугаїв для запліднення; 707 – розведення коней та інших тварин родини конячих 01.43 КВЕД у частині: вирощування та розведення коней, віслуків, мулів і лошаків, одержування сирого молока кобил і ослиць; 708 – розведення овець і кіз 01.45 КВЕД у частині: вирощування та розведення овець і кіз, одержування сирого молока овець і кіз, одержання вовни овець і кіз; 709 – розведення свиней 01.46 КВЕД у частині: відтворювання поголів'я свиней, вирощування свиней, одержування сперми кнурів; 710 – розведення свійської птиці 01.47 КВЕД у частині: розведення та вирощування свійської птиці (курей, індиків, качок, гусей, цесарок), одержання яєць свійської птиці, діяльність інкубаторних станцій з вирощування свійської птиці; 711 – розведення інших тварин 01.49 КВЕД у частині: вирощування та розведення напів-свійських та інших тварин, страусів; інших видів птиці, наприклад перепелів; комах; кролів та інших хутрових тварин з цінним хутром; одержування шкур хутрових сільськогосподарських тварин, шкіри плазунів і птахів у результаті діяльності з їх розведення на фермах; діяльності ферм із розведення хробаків, равликів, молюсків тощо; розведення шовкопряда, одержування коконів шовкопряда; бджільництва, одержування меду та бджолиного воску; 712 – вирощування тютюну 01.15 КВЕД у частині: вирощування тютюну і махорки (крім первинного оброблення листа тютюну – сушіння, сортування тощо); 713 – виробництво м'яса 10.11 КВЕД у частині: забою худоби, оброблення та фасування м'яса: яловичини, свинини, баранини, кролятини, верблюжатини тощо; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса в тушах; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса у відрубках; одержування щипаної вовни; одержування щетини свиней; 714 – виробництво м'яса свійської птиці 10.12 КВЕД у частині: забою, оброблення та фасування м'яса свійської птиці; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса (тушки та окремі частини тушок); 715 – перероблення молока, виробництво масла та сиру 10.51 КВЕД у частині: виробництва незбираного молока визначеної жирності, пастеризованого, стерилізованого, гомогенізованого, топленого; виробництва напоїв на основі молока (кефіру, ряжанки тощо); виробництва вершків з незбираного молока, пастеризованого, стерилізованого та гомогенізованого; виробництва сметани; 716 – виробництво інших харчових продуктів 10.80 КВЕД у частині: виробництва яєчних продуктів, яєчного альбуміну, яєчного порошку.

Усі податкові накладні скріплюються електронними цифровими підписами посадових осіб платника податку та електронними цифровим підписом, що є аналогом печатки постачальника (продавця).

Види податкових накладних схематично представлено на **рис. 4.4**.

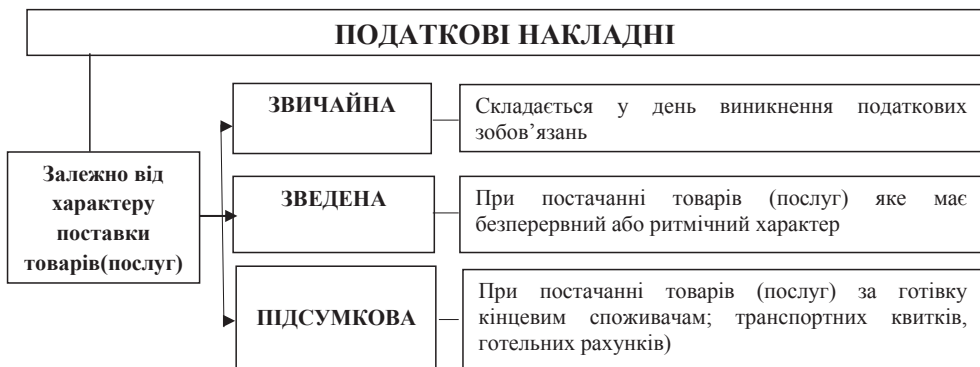


Рис. 4.4. Види податкових накладних

Звичайні податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата. Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні, тобто при одночасному постачанні одному отримувачу (покупцю) як оподатковуваних товарів (послуг), так і таких, що звільнені від оподаткування, постачальник (продавець) складає окремі податкові накладні. У разі одночасного постачання товарів (послуг), до яких застосовується як нульова ставка, основна ставка і ставка 7 відсотків, складається одна податкова накладна.

У разі здійснення операцій, що мають безперервний і ритмічний характер, платник податку складає особливі податкові накладні (зведені та підсумкові). Ритмічним характером постачання товарів (послуг) вважається постачання товарів (послуг) одному покупцю два та більше разів на місяць.

Правила оформлення особливих податкових накладних представлено у **табл. 4.10**.

Всі податкові накладні можна умовно розділити залежно від порядку видання на ті, що надаються покупцю і не підлягають наданню покупцю. Податкові накладні що не підлягають наданню покупцю, мають особливий порядок заповнення, який представлено у **табл. 4.11**.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку є підставою для нарахування сум, що відносяться до податкового кредиту. Податкова накладна і розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 р. в Єдиному реєстрі податкових накладних платників податку є для покупців достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого податкового підтвердження.

Таблиця 4.10 – Правила оформлення особливих податкових накладних

Вид податкових накладних	Випадки оформлення	Тип причини виписки податкових накладних	Термін оформлення податкових накладних	Особливості оформлення податкових накладних
Зведена	Безперервні або ритмічні поставки товарів (послуг) платникам податку	–	Не пізніше останнього дня місяця	Оформлюються податкові накладні на кожного покупця на весь обсяг поставки товарів (послуг) такому покупцю за місяць, крім незакритих передоплат. У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Безперервні або ритмічні поставки товарів (послуг) не платникам податку	02		Оформлюється одна податкова накладна на весь обсяг постачання товарів (послуг) за місяць, крім незакритих передоплат. У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Придбані товари (послуги), необоротні активи призначені для використання або починають використовуватися в операціях: 1) що не є об'єктом оподаткування ПДВ; 2) звільнені від оподаткування ПДВ; 3) при передачі в межах балансу для невиробничого використання; 4) використання не в господарської діяльності	08		У графі 2 – «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначаються дати складання та порядкові номери податкових накладних, що включені при придбанні цих товарів (послуг), необоротних активів до складу податкового кредиту, і за якими до нараховуються податкові зобов'язання
		09		
		04		
		13		
Підсумкова	Постачання товарів (послуг) за готівку кінцевому споживачу (не платнику ПДВ)	11	Наприкінці дня	Податкова накладна складається за щоденними підсумковими операціями, за винятком тих із них, на які оформлено окремі податкові накладні. У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків за послуги зв'язку, інші послуги за показниками приладів			
	Надання касових чеків з визначенням фіскального та податкового номеру постачальника			

Таблиця 4.11 – Заповнення податкових накладних, які не підлягають наданню покупцю за типами причин

Податкова накладна складається	Тип причини виписки податкових накладних	Особливості заповнення «Отримувач (покупець)»	
		Індивідуальний податковий номер	Найменування отримувача (покупця)
На суму збільшення компенсації вартості поставлених товарів (послуг): звичайна	01	100000000000	«НЕПЛАТНИК»
На постачання неплатнику податку: звичайна	02		
На постачання товарів (послуг) у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку: звичайна	03	400000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладку
На постачання у межах балансу невиробничого використання: зведена	04	600000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладку
У зв'язку з ліквідацією основних засобів за самостійним рішенням платника податку: звичайна	05	400000000000	
У зв'язку з переведенням виробничих основних засобів до складу невиробничих: звичайна	06	400000000000	
На операції з вивезення товарів за межі митної території України (експорт): звичайна	07	300000000000	Найменування покупця – нерезидента та через кому країну, в якій зареєстрований нерезидент
На постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість залежно від виду податкових накладних: зведена	08	600000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладку
На постачання для операцій, які звільненні від оподаткування податком на додану вартість залежно від виду податкових накладних: зведена	09	600000000000	
Для нарахування податкових зобов'язань з податку на додану при анулюванні реєстрації платника податку на вартість за товарами (послугами), необоротними активами, суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту та не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності: звичайна	10	100000000000	«НЕПЛАТНИК»

Податкова накладна складається	Тип причини виписки податкових накладних	Особливості заповнення «Отримувач (покупець)»	
		Індивідуальний податковий номер	Найменування отримувача (покупця)
За щоденними підсумками операцій: звичайна	11	100000000000	«НЕПЛАТНИК»
На постачання неплатникам: – на постачання та ввезення на митну територію товарів (послуг) для власних потреб дипломатичних представництв, що звільненні від оподаткування; – на операції з постачання у пільговому режимі та які придбаваються за кошти міжнародної технічної допомоги за програмою з підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття»; – на постачання та ввезення на митну територію товарів (послуг), які оплачуються за рахунок грантів Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що звільненні від оподаткування звичайна	12	200000000000	Найменування юридичної особи (дипломатичної місії) або прізвище, ім'я, по-батькові (з числа дипломатичного персоналу та членів їх сімей)
У зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів (послуг) не в господарської діяльності залежно від виду податкових накладних: зведена	13	600000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладку
на отримані послуги від нерезидента (при складанні такої податкової накладної постачальник (продавець) зазначається найменування постачальника – нерезидента та через кому країну, в якій зареєстрований нерезидент, індивідуальний податковий номер постачальника – нерезидента умовний «500000000000»); звичайна	14	Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця) послуг від нерезидента, тобто власні дані	Повне найменування отримувача (покупця) послуг від нерезидента, тобто власні дані
на суму перевищення ціни придбання товарів (послуг) над фактичною ціною їх постачання: складаються дві податкові накладні (перша – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання; другу – на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання над фактичною ціною)	15	Власний індивідуальний податковий номер платника податку, який складає податкову накладку	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладку

Термін реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН становить:

- для податкових накладних і розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;
- для податкових накладних і розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Штрафи за порушення платниками податку термінів реєстрації податкових накладних в ЄРПН застосовуватимуться у таких розмірах:

- 10 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;
- 20 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 30 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- 40 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 61 до 365 календарних днів.

Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних і розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних застосовуються у разі, якщо такі податкові накладні і розрахунки коригування до них підлягають наданню покупцям – платникам податку на додану вартість.

Покупці – платники податку мають можливість отримувати з Єдиного реєстру податкових накладних електронні копії податкових накладних і розрахунків коригування, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних їх контрагентами – постачальниками.

З метою отримання податкової накладної і розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної і розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну і розрахунок коригування в електронному вигляді.

Податкова накладна, складена в електронному вигляді, яка отримана з Єдиного реєстру податкових накладних покупцем, вважається такою, що отримана від постачальника і є підставою формування податкового кредиту. У разі якщо покупець не включив зареєстровану податкову накладну постачальника до складу податкового кредиту у

відповідному звітному періоді, то право до включення до складу податкового кредиту зберігається 365 календарних днів з дати складання такої податкової накладної.

Якщо покупець отримав податкову накладні постачальника з порушенням терміну реєстрації, то до складу податкового кредиту суми податку на додану вартість включаються у звітному періоді, в якому зареєстрована ця податкова накладна або розрахунок коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше:

- ніж через 365 календарних днів з дати складання податкових накладних або розрахунків коригування до таких податкових накладних;
- для платників податку, що застосовують касовий метод, – ніж через 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунку.

Без отримання податкових накладних до складу податкового кредиту суми податкового кредиту на підставі:

1) транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків за послуги зв'язку, інші послуги за показниками приладів обліку, у яких зазначена сума податку і податковий номер продавця, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

2) касових чеків, як містять суму отриманих товарів (послуг), суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номеру та податкового номеру постачальника), яка не перевищує 200 грн. за день (без урахування податку);

3) бухгалтерських довідок на суму податку у вартості товарів (послуг), необоротних активів, придбаних до 1 липня 2015 р., що не були включені до складу податкового кредиту, та з яких до 1 липня 2015 р. були визначені податкові зобов'язання у разі якщо товари (послуги), необоротні активи після 1 липня починають використовуватися повністю або частково в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів;

4) податкових накладних, що виписуються отримувачами (покупцями) послуг від нерезидентів, що зареєстровані в єдиному реєстрі податкових накладних.

Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (за формою додатка 2 до податкової накладної) складається у випадках:

- виправлення помилок, допущених при складанні податкових накладних, не пов'язаних зі зміною суми компенсації вартості товарів (послуг);
- перерахунку при поверненні товарів (послуг);
- перерахунку при поверненні передоплати за товари (послуги);
- будь-якої зміни суми компенсації вартості товарів (послуг), уключаючи наступний за постачанням перегляд цін.

Розрахунок коригування складається на дату проведення перерахунку. У випадках з поверненням розрахунок коригування складається на дату повернення товарів або повернення передоплати. Коли змінюють вартість відвантаженого, але не оплаченого товару (послуг) або номенклатуру передоплаченого товару, то підставою для коригування є підписання додаткової угоди до договору, що підтверджує умови постачання, що змінилися. У таких випадках розрахунок коригування заповнюють на дату підписання відповідної додаткової угоди.

При зміні призначення використання товарів (послуг) необоротних активів (з неоподатковуваних в оподатковуваній операції) скласти розрахунок коригування складається на дату початку їх фактичного використання в оподатковуваних операціях.

Для виправлення помилок, допущених в обов'язкових реквізитах податкових накладних (причому як тих, що не змінюють сумове значення податкової накладної, так і тих, що змінюють сумові показники податкової накладної), розрахунок коригування складається на дату виявлення помилки.

Розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних постачальником в у випадках, коли:

- сума компенсації збільшується продавцю;
- сума компенсації продавцю не змінюється;
- незалежно від змін сум компенсації до податкових накладних, які не підлягають наданню покупцю.

Розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних покупцем у випадках, коли:

- за якими сума компенсації продавцю зменшується;
- податкові накладні виписані не на того покупця у разі помилки індивідуального податкового номеру.

У даному випадку постачальник (продавець) надсилає складений розрахунок коригування отримувачу (покупцю), який реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних.

У заголовній частині розрахунку коригування зазначається дата його складання, а потім порядковий номер (через дріб міститиме спеціальний режим код (2) або код оператора інвестора (5), якщо розрахунки коригування складається до податкових накладних з такими додатковими кодами).

У розрахунку коригування графі 2 «Причина коригування» обов'язково зазначається причина коригування, а саме: «повернення товару», «зміна номенклатури», «повернення попередньої сплати», «зміна ціни», «зміна коду товару за УКТ ЗЕД», «виправлення помилки», «зменшення податкових зобов'язань, нарахованого згідно з п. 198.5 ПКУ у зв'язку з використанням товарів (послуг) в оподаткованих операціях», «коригування за підсумками року податкових зобов'язань, нарахованих згідно з п. 199.1 ПКУ».

Графа 3 «Номенклатура товарів (послуг), вартість чи кількість яких коригується». Наводимо номенклатуру тільки тих товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується. Зверніть увагу: ця графа безпосередньо перегукується з графою 1. Тож стежте, щоб зазначений вами коригований товар у графі 1 мав «свій» номер рядка, що коригується, який відповідає номеру, зазначеному у ПН.

При зміні номенклатури, коли сума постачання не змінюється, в розрахунок коригування, потрібно спершу вписати стару (що видаляється) номенклатуру, а потім вписати новий склад номенклатури.

Починаючи з 1 липня 2017 р. згідно з п. 201.16 ПКУ реєстрацію податкової накладної та розрахунок коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних може

бути зупинено, якщо така податкова накладна та розрахунок коригування відповідає сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення їх реєстрації. Зазначені Критерії разом з вичерпним переліком документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних затверджено наказом № 567 від 13 червня 2017 р.

Моніторинг здійснюється ДФС на підставі аналізу даних звітних показників платника податку, наявної податкової інформації, а також інформації, поданої платником за формою згідно із додатком до цих Критеріїв, якщо таку інформацію враховано Комісією ДФС України.

Усі податкові накладні та розрахунки коригування, що подаються на реєстрацію в Реєстрі з метою оцінки ступеня ризиків, достатніх для їх зупинення, до проведення Моніторингу, за результатами якого можливе зупинення їх реєстрації, перевіряються ДФС на відповідність до ознак, визначених підпунктами 1–4 п. 5 Критеріїв. Якщо за результатами перевірки ДФС встановлено, що податкова накладна та розрахунок коригування відповідає одній з цих ознак, – така податкова накладна та розрахунок коригування не підлягає Моніторингу.

Не зупиняється реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування у випадках, що схематично представлено на **рис. 4-5**.

Податкові накладні блокуються за критеріями:

Критерій 1:

1) обсяг постачання товар (послуги), зазначений у податкових накладних та розрахунків коригування, у 1,5 рази більший залишку різниці обсягу придбання на митній території України такого товару (послуги) (крім обсягу придбання товарів (послуг) за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 1 січня 2017 р. в отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Реєстрі, і митних деклараціях, та обсягу постачання відповідного товару (послуги), зазначеного у податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих з 1 січня 2017 р.

2) переважання в такому залишку (більше 75% загального такого залишку) товарів з кодами згідно з УКТ ЗЕД, які визначаються ДФС.

Перелік кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, які застосовуються для здійснення моніторингу відповідності податкових накладних та розрахунків коригування Критеріям затверджено наказом ДФС № 461 від 30 липня 2017 р.

3) відсутність товару (послуги), зазначеного (зазначеної) в податковій накладній, яка подана на реєстрацію в Реєстрі, в інформації, поданій платником податку за встановленою формою, як товару (послуги), що на постійній основі постачається (виготовляється). Мається на увазі Таблиця даних платника податку, що є додатком до Критеріїв.

Зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування за цим критерієм здійснюється за умови, що сума ПДВ, зазначена в зареєстрованих у звітному (податковому) періоді податкових накладних, з урахуванням податкової

НЕ ЗУПИНЯЄТЬСЯ РЕЄСТРАЦІЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ ТА РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ

податкова накладна не підлягає наданню отримувачу (покупцю)

- 1) здійснення операцій з постачання неплатникам ПДВ;
- 2) при умовному продажу (зокрема, при нарахуванні податкових зобов'язань відповідно до п. 198.5 ПКУ, анулюванні реєстрації платника податку, у разі перевищення бази оподаткування над договірною вартістю);
- 3) при отриманні послуг від нерезидента;
- 4) при здійсненні експортних операцій;
- 5) зведені податкові накладні за щоденним підсумком реалізації

податкова накладна складена за операцією, що є звільненою від оподаткування (ст.197; п. 2, 3, 4 1, 12, 23, 26, 26 1, 27, 28, 32, 38, 45, 46, 47 підрозділу 2 розділу XX ПКУ)

обсяг постачання, в ПН/РК, зареєстрованих в поточному місяці, з урахуванням поданої на реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування, становить менше 500 тис грн та керівник - посадова особа такого платника податку займає аналогічну посаду не більше ніж у трьох діючих платників податків. При визначенні обсягу постачання не враховується сума ПДВ. За поточний період береться звітний період, в якому складена податкова накладна та розрахунок коригування, що реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних

загальна сума сплачених у 2016 р. єдиного внеску та податків і зборів платником та його відокремленими підрозділами становить більше 5 млн. грн. При розрахунку суми податків не беруться до уваги суми ПДВ, сплачені при ввезенні товарів на митну територію України (ця ознака використовується з 01.04.2017 р. до 01.01.2018 р.)

одночасно $D > 0,05$, а $P < P_m$ і 1,3

де D - розрахункова величина, яка дорівнює S/T ;

S - загальна сума сплачених за останні 12 місяців сум єдиного внеску та податків і зборів (крім суми ПДВ, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами;

T - загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, за останні 12 місяців, за зареєстрованими ПН / РК

P - сума ПДВ в зареєстрованих у звітному (податковому) періоді ПН / РК, з урахуванням поданої на реєстрацію ПН/РК;

P_m - найбільша місячна сума ПДВ в зареєстрованих ПН / РК за останні 12 місяців

Рис. 4.5. Ознаки, за яких не зупиняється реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування

накладної та розрахунку коригування, поданої на реєстрацію в Реєстрі, які відповідають вимогам підпункту 1 цього пункту, більша за середньомісячну суму сплачених за останні 12 місяців єдиного внеску та податків і зборів (крім суми ПДВ, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами.

Критерій 2:

Відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право суб'єкта господарювання на виробництво, експорт, імпорту, оптову і роздрібну торгівлю підкацизними товарами (продукцією), визначеними пп. 215.3.1 та пп. 215.3.2 ПКУ, стосовно товарів, які зазначені платником податку у податковій накладній, поданій на реєстрацію в Реєстрі.

Якщо за результатами моніторингу буде визначено, що податкова накладна та розрахунок коригування відповідає будь-якій одній із умов Критеріїв, реєстрація такої накладної та розрахунку буде зупинена.

У разі зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в ЄРПН, платнику податку протягом операційного дня контролюючий орган в автоматичному режимі надсилає (в електронному вигляді у текстовому форматі) квитанцію про зупинення реєстрації такої податкової накладної та розрахунку коригування (пп. 201.16.1 ПКУ). Така квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації.

У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування зазначаються:

- порядковий номер та дата складення податкової накладної та розрахунку коригування;
- визначення критерію(ів) оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН, на підставі яких було здійснено зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування;
- пропозиція щодо надання платником податку пояснень та копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої податкової накладної та розрахунку коригування в ЄРПН.

Платник податку на додану вартість, який отримав квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Реєстрі, має право подати на розгляд Комісії ДФС інформацію за встановленою формою щодо:

- 1) видів економічної діяльності відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД ДК 009:2010);
- 2) кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, що на постійній основі постачаються (виготовляються) та придбаваються (отримуються) платником податку;
- 3) кодів послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (ДК 016-2010) (далі – ДКПП), що на постійній основі постачаються (виготовляються) та/або придбаваються платником податку.

Така інформація згідно п. 4 Критеріїв подається виключно в електронному вигляді у вигляді Таблиці даних платника податку, яка є додатком до Критеріїв. Таблиці платника, подані з порушенням цієї вимоги не приймаються до розгляду та врахування в роботі.

Подання Таблиці для платника податку є можливістю упередження зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування за ідентичними операціями. При правильному заповненні платником Таблиці і прийнятті Комісією

ДФС в подальшому реєстрація податкових накладних з зазначеними кодами згідно УКТ ЗЕД (ДКПП) не зупинятиметься.

Електронні формати Таблиці розміщені на офіційному веб-порталі ДФС у розділі «Електронна звітність» / Платникам податків про електронну звітність / Інформаційно-аналітичне забезпечення / Реєстр електронних форм податкових документів.

Заповнення граф Таблиці даних платника податків здійснюється наступним чином:

1) у графі 2 – вид економічної діяльності відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД ДК 009:2010);

2) у графі 3 – коди товарів згідно з УКТ ЗЕД або коди послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (ДК 016-2010) (далі – ДКПП), що на постійній основі придбаваються (отримуються) платником податку;

3) у графі 4 – коди товарів згідно з УКТ ЗЕД або коди послуг згідно з ДКПП, що на постійній основі постачаються (виготовляються) платником податку.

При подані Таблиці відповідно до виду економічної діяльності зазначення кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД і послуг згідно з Державним класифікатором продукції послуг (ДК 016-2010), що постачаються (виготовляються) платником податку є обов'язковим, на відміну від зазначення кодів товарів/послуг, що придбаваються (отримуються) таким платником для їх виготовлення. Одночасне заповнення граф 3 і 4 в одному рядку Таблиці не допускається. Код товарів згідно з УКТ ЗЕД та кодів послуг згідно з ДКПП – зазначаються цифри ідентичні цифрам УКТ ЗЕД/ДКПП вказаним в податковій накладній, яка заблокована.

У Таблиці зазначаються тільки ті коди УКТ ЗЕД (ДКПП) і ті коди КВЕД, які дійсно відповідають діяльності платника, по якому зупинена податкова накладна та платником отримана квитанція про зупинення її реєстрації в ЄРПН.

Отримання попередньої оплати за товари, постачання яких ще не відбулося, не позбавляє платника податку права навести у Таблиці інформацію щодо товарів відносно яких вона отримана.

При отриманні квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в ЄРПН платник податку має право подати на розгляд комісії ДФС України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації письмові пояснення та копії документів. Таке право зберігається за платником протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного у податковій накладній, реєстрацію якої зупинено.

Наказом № 567 затверджено вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Переліки таких документів для Критеріїв 1 і 2 є ідентичними, але надавати потрібно лише ті документи, які підтверджують реальність саме тієї операції, яка зазначена в податковій накладній, що зупинена.

Вичерпний перелік документів (всі направлені платником податків документи повинні бути завірені належним чином), достатніх для прийняття рішення про реєстрацію, що представлено схематично на **рис. 4.6.**

Пояснення подається у вигляді Повідомлення щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по відмовленим податковим накладним та розрахункам коригування за формою J(F)1312601. Всі поля Повідомлення є обов'язковими до заповнення. Табличну частину Повідомлення необхідно заповнювати відповідно до табличної частини податкової накладної та розрахунку коригування (з відповідними знаками). Надсилається Повідомлення виключно в електронному вигляді засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного цифрового підпису відповідальних осіб. При цьому повідомлення формується по кожній окремо податковій накладній та розрахунку коригування, реєстрацію якої зупинено в Реєстрі.

До Повідомлення по кожній податковій накладній в обов'язковому порядку додаються у вигляді окремих додатків за формою J(F)1360101 у форматі PDF копії всіх первинних документів, зазначених у Вичерпному переліку документів, достатніх

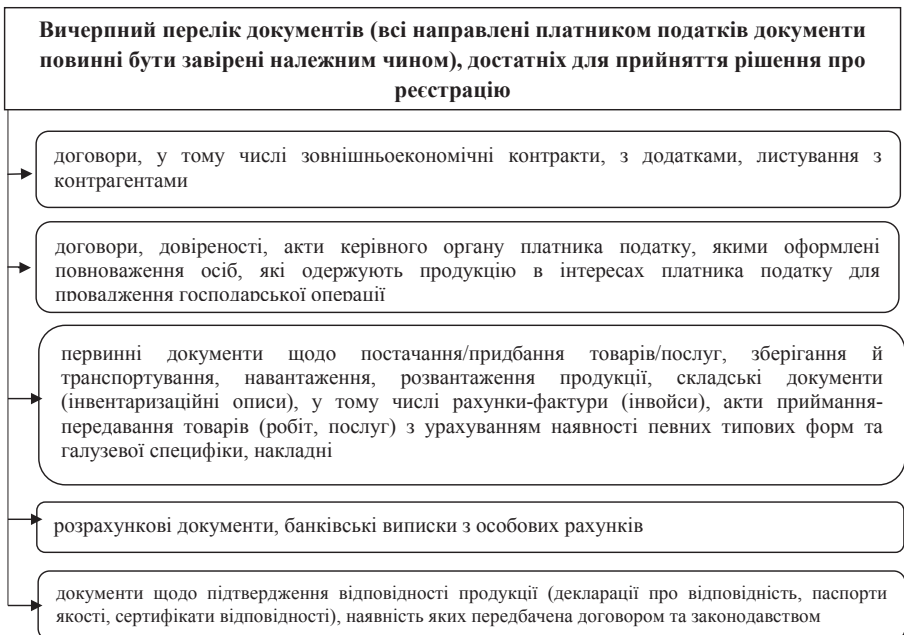


Рис. 4.6. Вичерпний перелік документів (всі направлені платником податків документи повинні бути завірені належним чином), достатніх для прийняття рішення про реєстрацію

для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в ЄРПН за конкретним критерієм.

При формуванні пакету документів – додатків до Повідомлення форми J(F)1360101 варто враховувати, що розмір кожного додатку не повинен перевищувати 2 МГб.

Письмові пояснення та копії документів, зазначені у Вичерпному переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, платник податку повинен подавати до ДФС в електронному вигляді засобами електронного зв'язку.

Сформувати та направити Повідомлення з додатками можна:

1) через особистий кабінет електронного сервісу «Електронний кабінет платника» (режим «Ведення звітності»), вхід до якого здійснюється за адресою: cabinet.sfs.gov.ua;

2) через офіційний веб-портал ДФС України за допомогою безкоштовного програмного забезпечення ДФС та будь-якого програмного забезпечення, яке формує вихідний файл відповідно до затвердженого формату (стандарту) – за вибором платника самостійно на власний розсуд.

Перша квитанція, яку отримає платник після відправлення Повідомлення та додатку, підтверджує передачу платником документа в електронному вигляді, у другій квитанції визначається статус документу (Прийнято / Не прийнято).

У разі зупинення розрахунку коригування на зменшення податкових зобов'язань Повідомлення подається платником податків – продавцем, що зазначений в розрахунку коригування та податковій накладній, яка коригується.

Письмові пояснення та копії документів розглядаються Комісією ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію або відмову в реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування протягом п'яти робочих днів.

Рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку.

Податкова накладна та розрахунок коригування, реєстрацію якої в Єдиному реєстрі податкових накладних було зупинено, реєструється у день настання однієї із таких подій:

1) прийнято рішення про реєстрацію податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних;

2) набрало законної сили рішення суду про реєстрацію відповідної податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Алгоритм дій при зупинці реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування представлено на **рис. 4.7**.

Якщо Комісія ДФС прийняла рішення про відмову в реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування, то платник податку може подати скаргу до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник

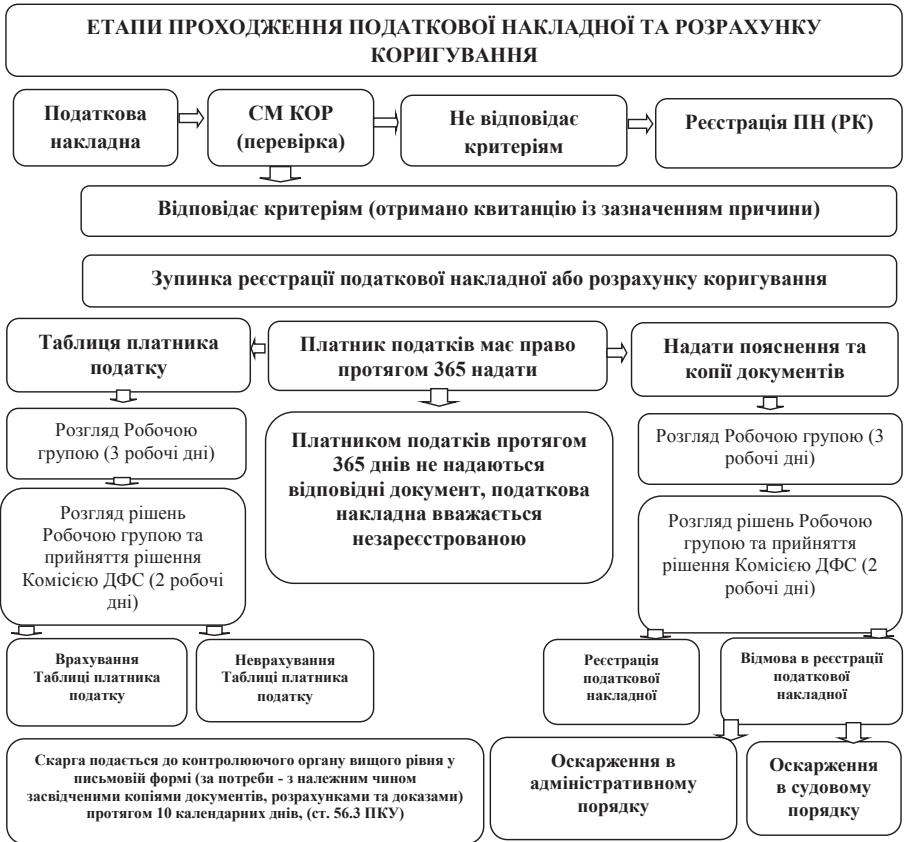


Рис. 4.7. Алгоритм дій при зупинці реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування

податків вважає за потрібне надати) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання такого рішення контролюючого органу (п. 56.3 ПКУ).

Відповідно до п. 56.23 ПКУ оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється з урахуванням таких особливостей.

По-перше, скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

По-друге, скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних розглядається в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за участі уповноваженої особи центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

По-третє, скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних розглядається протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Термін розгляду скарги не може бути продовженим.

По-четверте, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку.

4.6. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на додану вартість

Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено наказом Міністерства фінансів України № 21 від 28 січня 2016 р. Починаючи з першого звітного періоду 2015 р., податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками податку виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. У разі припинення договору про визнання електронних документів з підстав, визнаних законом, платник податку має право до складання нового договору подавати податкову звітність до контролюючого органу, в якому він перебуває на обліку як платник податку, в один із таких способів:

- особисто платником податку або уповноваженою на це особою;
- надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації на адресу відповідного контролюючого органу.

Таким чином, для забезпечення накладання електронного цифрового підпису платникам ПДВ необхідно буде мати посилені сертифікати відкритих ключів, які можна отримати в Акредитованому центрі сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС (безоплатно) або в будь-якому з його відокремлених пунктів реєстрації користувачів, або в інших АЦСК.

Податкова декларація з податку на додану вартість подається до за базовий звітний (податковий) період, що дорівнюється календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Якщо звітний період дорівнює календарному кварталу, податкова

декларація з податку на додану вартість протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платники податку на додану вартість, які сплачують єдиний податок можуть вибрати квартальний податковий період. Для цього необхідно подати до контролюючого органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року заяву про вибір квартального податкового періоду. Квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року. Якщо платник податку на додану вартість, платник єдиного податку, переходить на загальну систему оподаткування, такий платник зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період.

За даними податкової декларації з податку на додану вартість податкові зобов'язання з податку на додану вартість підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

До податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- Податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Для всіх платників податку на додану вартість встановлена одна форма податкової декларації з податку на додану вартість незалежно від застосування спеціальних режимів оподаткування. Платники податку на додану вартість при подачі податкової декларації з податку на додану вартість проставляють позначку:

- 011– звітна;
- 012– звітна нова;
- 06 – сільськогосподарські товаровиробники, внесені або які претендують на внесення до Реєстру отримувачів бюджетних дотацій з позначками:

«1» – сільськогосподарські товаровиробники, які здійснюють види діяльності, що передбачені ст. 161 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та які внесені до Реєстру отримувачів бюджетних дотацій відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України»;

«2» – сільськогосподарські товаровиробники, які здійснюють види діяльності, що передбачені ст. 161 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та які претендують на внесення до Реєстру отримувачів бюджетних дотацій відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України».

Усі показники податкової звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Структура податкової звітності з податку на додану вартість представлено схематично на **рис. 4.8**.

Після подання декларації за звітний (податковий) період платник податку має право до закінчення граничного терміну подання декларації за такий самий період подати нову декларацію з виправленими показниками.

Перерахування коштів до бюджету з рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ здійснюється відповідно до реєстру, який автоматично формується

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ		
Стаття 1. Подаються за наявністю подій всіма платниками податку на додану вартість	Додаток 1 (Д1)	Розрахунок коригування сум податку на додану вартість
	Додаток 2 (Д2)	Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту звітного (податкового кредиту)
	Додаток 3 (Д3)	Розрахунок суми бюджетного відшкодування
	Додаток 4 (Д4)	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування та / або суми коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету
	Додаток 5 (Д5)	Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів
	Додаток 6 (Д6)	Довідка подається платниками податку за операціями, що не об'єктом оподаткування, з постачання послуг за межами митної території України та послуг, які звільнені від оподаткування, та підприємствами (організаціями) інвалідів
	Додаток 7 (Д7)	Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях
	Додаток 8 (Д8)	Заява про допущення продавцем товарів (послуг) помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та порушення продавцем (покупцем) граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та розрахунку коригування
Стаття 1. Подаються сільськогосподарськими товаровиробниками	Додаток 9 (Д9)	Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (послуг) за операціями, визначеними в ст. 16 ³ Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів

Рис. 4.8. Структура податкової звітності з податку на додану вартість

Таблиця 4.12 – Порядок заповнення податкової декларації з податку на додану вартість

Код рядка	Значення рядка	Наявність додатка
	Податкові зобов'язання:	
1.1	Дані операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою	Додаток 5
1.2	Дані операцій на митній території України, що оподатковуються за 7%	Додаток 5
2	Обсяги операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою	
3	Дані операцій з поставки товарів для заправки морських суден у нейтральних водах та за межами територіальних вод України, повітряних суден при виконанні міжнародних рейсів, космічних кораблів, військового транспорту Збройних сил України за кордоном України, магазинами безмитної торгівлі; з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та вантажів залізничним, автомобільним, морським та авіаційним транспортом; з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, роботи з рухомим майном за межами території України; з постачання товарів (послуг) в рамках міжнародної технічної допомоги; підприємства та організаціями громадських організацій інвалідів	
4.1 4.2	Донарахування податкових зобов'язань за операціями, що оподатковуються за основною ставкою і 7% за товарами (послугами), необоротними активами, які використовуються в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, передача до невикористаного призначення, що не є господарською діяльністю, а також розрахунок частки використання у неоподатковуваних операціях	Додаток 1, Додаток 5, Додаток 7
5	Дані операцій, що не є об'єктом оподаткування, постачання послуг за межами митної території України, що звільнені від оподаткування	Додаток 6
6	Дані обсягів послуг, отриманих від нерезидента на митній території України	
7	Дані коригування податкових зобов'язань	Додаток 1,
8	Вказують суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із застосуванням звільнення від сплати податку на додану вартість у пільговому режимі	
	Податковий кредит:	
10.1	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за основною ставкою	Додаток 5
10.2	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за ставкою 7%	Додаток 5
10.3	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за нульовою ставкою, або без податку на додану вартість	
11	Дані ввезених на митну територію України товарів (послуг), необоротних активів отриманих від нерезидента на митній території України	
12	Коригування податкового кредиту	Додаток 1
16	Дані від'ємного значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	

Державною фіскальною службою на підставі поданих платниками податкових декларацій з ПДВ, та не пізніше ніж за три робочі дні до закінчення граничного строку для самостійної сплати податкових зобов'язань надсилається Казначейству.

Перерахування суми податку до бюджету та на спеціальні рахунки платників податку з їх електронних рахунків здійснюється Казначейством не пізніше останнього дня строку для самостійної сплати податкових зобов'язань, в межах залишку таких коштів на електронних рахунках.

Для сплати податку на додану вартість до бюджету з рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ необхідно перерахувати з поточного рахунку платника на його рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ, відкритий йому в Казначействі, суму коштів, що дорівнює сумі податкових зобов'язань, задекларованих ним до сплати в бюджет за відповідний звітний (податковий) період. Таке перерахування на електронний рахунок платнику слід здійснювати не пізніше граничного строку для самостійної сплати податкових зобов'язань.

Порядок заповнення податкової декларації з податку на додану вартість представлено у **табл. 4.12**.

Якщо платник у строки, встановлені Кодексом для самостійної сплати платником податкових зобов'язань, не забезпечив наявність на його електронному рахунку коштів для сплати узгоджених податкових зобов'язань/перерахування на спеціальний рахунок, Казначейством виконання реєстрів, надісланих Державною фіскальною службою, здійснюється в межах залишку коштів на рахунок в системі електронного адміністрування податку. Невиконаний (не сплачений) за таким реєстром залишок узгоджених податкових зобов'язань платника обліковується Казначейством до повного виконання шляхом перерахування до бюджету/спеціального рахунку коштів, що перераховуються платником з власного поточного рахунку на його електронний рахунок.

Розрахунки з бюджетом після 1 лютого 2015 р. у зв'язку з поданням уточнюючих розрахунків, сплата податкових зобов'язань, визначених контролюючим органом, та сплата штрафних санкцій і пені здійснюються платником податку до бюджету не з електронного рахунку, а з власного поточного рахунку. Тобто з електронного рахунку погашаються суми податкових зобов'язань, задекларованих платником податку в податкових деклараціях з ПДВ за звітні (податкові) періоди з 1 лютого 2015 р., а суми податкових зобов'язань з ПДВ, які платник визначив в уточнюючих розрахунках до податкових декларацій з ПДВ, суми ПДВ, донараховані платнику контролюючим органом за результатами перевірок, суми штрафів та пені сплачуються не з електронного рахунку платника, а з його поточного рахунку.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на додану вартість в Україні.
2. Назвіть платників податку на додану вартість.
3. Як визначається об'єкт оподаткування податку на додану вартість?

4. Що є базою оподаткування податком на додану вартість?
5. Який порядок нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість?
6. Який порядок формування податкового кредиту з податку на додану вартість?
7. Який порядок оформлення податкових накладних з податку на додану вартість?
8. Охарактеризуйте сутність електронного адміністрування податку на додану вартість.
9. Назвіть основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість.
10. Які операції не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість?
11. Які операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість за основною ставкою?
12. Поясніть порядок визначення місця постачання товарів та послуг з метою оподаткування податком на додану вартість.
13. Які операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою?
14. Розкрийте особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів операцій.
15. Які операції звільненні від оподаткування податком на додану вартість?
16. В чому полягає сутність пропорційного віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту?
17. Як оподатковуються операції податком на додану вартість під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму?
18. Назвіть основні вимоги щодо анулювання реєстрації платників податку на додану вартість.
19. В чому полягають особливості оподаткування податком на додану вартість тур операторської та тур агентської діяльності?
20. Охарактеризуйте порядок реєстрації податкових накладних у Єдиному державному реєстрі податкових накладних.
21. Охарактеризуйте особливості визначення бази оподаткування податком на додану вартість для товарів, які ввозяться на митну територію України.
22. Назвіть строки та порядок сплати податку на додану вартість.
23. Охарактеризуйте особливості визначення бази оподаткування податком на додану вартість для послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України.
24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість.
25. Охарактеризуйте порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Зобов'язання зареєструватися платником податку на додану вартість, крім осіб, які є платниками єдиного податку першої – третьої групи, виникають у разі:

а) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

б) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (з урахуванням податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

в) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 3000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

г) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 3000000 грн. (з урахуванням податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

д) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 6 календарних місяців.

2. У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку на додану вартість, реєстраційна заява подається до контролюючого органу:

а) не пізніше 15 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

б) не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

в) не пізніше 15 числа календарного місяця, що настає до місяця, в якому вперше буде досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

г) не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає до місяця, в якому вперше буде досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

д) не пізніше 20 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій.

3. У разі добровільної реєстрації особи як платника податку на додану вартість, реєстраційна заява подається до контролюючого органу:

а) не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду;

б) не пізніше 10 календарних днів до початку податкового періоду;

в) не пізніше 30 календарних днів до початку податкового періоду;

г) протягом 20 календарних днів з початку податкового періоду;

д) протягом 10 календарних днів з початку податкового періоду.

4. Не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операції платника податку на додану вартість з:

- a) продажу товарів;
- b) дарування товарів;
- c) передачі матеріальних цінностей на підставі договору про фінансовий лізинг;
- d) передачі товарів на підставі договору зберігання;
- e) постачання товарів за рішенням суду.

5. У випадку коли платник податку здійснює 10 числа звітного (податкового) місяця поставку товарів покупцю на суму 24000,00 грн. і оплати отримує від покупця 15 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 12000 грн., нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість проводиться з суми:

- a) 24 000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця;
- b) 12 000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- c) 12 000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця і 12 000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- d) 24000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця і 12000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- e) 24000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця.

6. Внесення до реєстру платників податку на додану вартість контролюючий органі проводить:

- a) протягом 3 робочих днів після надходження реєстраційної заяви;
- b) протягом 5 робочих днів після надходження реєстраційної заяви;
- c) протягом 10 календарних днів після надходження реєстраційної заяви;
- d) протягом 3 календарних днів після надходження реєстраційної заяви;
- e) протягом 5 календарних днів після надходження реєстраційної заяви.

7. У разі зміни платником податку місцезнаходження заяву про внесення змін до контролюючого органу подається:

- a) протягом 3 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- b) протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- c) протягом 15 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- d) протягом 10 календарних днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- e) протягом 15 календарних днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку.

8. При анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість контролюючий орган зобов'язаний:

- a) письмово повідомити платника податку протягом 10 робочих днів;
- b) письмово повідомити платника податку протягом 5 робочих днів;
- c) письмово повідомити платника податку протягом 3 робочих днів;
- d) письмово повідомити платника податку протягом 1 робочого дня;
- e) письмово не повідомляє.

9. Місцем постачання рекламних послуг є:

- a) місце фактичного проведення рекламних послуг;
- b) місце фактичної реєстрації виконавця рекламних послуг;
- c) місце реєстрації отримувача рекламних послуг;
- d) місце підписання договору про надання рекламних послуг;
- e) місце підписання акту виконаних приймання-передачі робіт.

10. Платник податку на додану вартість від покупця отримує оплату на банківський рахунок 5 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 12 000,00 грн. та постачає товар 10 числа звітного (податкового) місяця на загальну суму 6000,00 грн., де у тому числі податок на додану вартість. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:

- a) 5 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- b) 10 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- c) 5 числа у розмірі 2000,00 грн. і 10 числа 1000,00 грн.;
- d) 10 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- e) датою останнього числа звітного (податкового) місяця у розмірі 2000,00 грн.

11. Платник податку на додану вартість покупцю постачає товар 5 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 6000,00 грн., отримує оплату на банківський рахунок від покупця 10 числа звітного (податкового) місяця на загальну суму 12 000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:

- a) 5 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- b) 10 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- c) 5 числа у розмірі 1000,00 грн. і 10 числа 2000,00 грн.;
- d) 5 числа у розмірі 1000,00 грн. і 10 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- e) датою останнього числа звітного (податкового) місяця у розмірі 1000,00 грн.

12. У платника податку на додану вартість за покупцем на початок звітного (податкового) місяця рахується кредиторська заборгованість (отримана раніше передоплата) у розмірі 12 000,00 грн., 5 числа звітного (податкового) місяця постачає товар у розмірі 24 000,00 грн., 20 числа

звітного (податкового) місяця отримує оплату на банківський рахунок від покупця на суму 6000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:

- a) 5 числа у розмірі 4000,00 грн.;
- b) 20 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- c) 5 числа у розмірі 4000,00 грн. і 20 числа 1000,00 грн.;
- d) 5 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- e) 5 числа у розмірі 2000,00 грн. і 20 числа 1000,00 грн.

13. Платник податку на додану вартість бюджетної організації 5 числа звітного (податкового) місяця постачає товар у розмірі 12 000,00 грн., 20 числа звітного (податкового) місяця отримує оплату бюджетними коштами на банківський рахунок у розмірі 6000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:

- a) 5 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- b) 20 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- c) 5 числа у розмірі 2000,00 грн. і 20 числа 1000,00 грн.;
- d) 5 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- e) 5 числа у розмірі 1000,00 грн. і 20 числа 1000,00 грн.

14. Платник податку на додану вартість за самостійним рішенням ліквідується об'єкт основних засобів первісна вартість якого 20 000,00 грн., сума амортизації – 15 000,00 грн., звичайна вартість об'єкта – 4000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податок на додану вартість:

- a) зменшує податковий кредит на суму 1000,00 грн.;
- b) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 1000,00 грн.;
- c) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 800,00 грн.;
- d) зменшує податковий кредит на суму 4000,00 грн.;
- e) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 3000,00 грн.

15. Платник податку на додану вартість за договором комісії отримав від фізичної особи не платника податку на додану вартість вживаний транспортний засіб (наземний пробіг 5400 км) за ціною 60 000,00 грн. для подальшого продажу. При реалізації даного транспортного засобу іншому покупцю за ціною продажу 66 000 грн. платник податку на додану вартість нараховує податок на додану вартість:

- a) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 11 000,00 грн.;
- b) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 1000,00 грн. ;
- c) збільшує суму податкового кредиту на суму 10000,00 і нараховує податкові зобов'язання у розмірі 11 000,00 грн.;

- d) збільшує суму податкового кредиту на суму 10 000,00 грн.;
- e) зменшує суму податкових зобов'язань на суму 10 000,00 грн.

16. Операції, які оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою:

- a) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- b) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- c) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- d) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- e) постачання лікарських засобів, що внесення до Державного реєстру лікарських засобів.

17. Операції, що не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість:

- a) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- b) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- c) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- d) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- e) постачання лікарських засобів, що внесення до Державного реєстру лікарських засобів.

18. Операції, що звільнені від оподаткування податком на додану вартість:

- a) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- b) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- c) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- d) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- e) постачання лікарських засобів, що внесення до Державного реєстру лікарських засобів.

19. Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 відсотків:

- a) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;

- б) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- с) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- д) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- е) постачання лікарських засобів, що внесення до Державного реєстру лікарських засобів.

20. Право на включення до податкового кредиту на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, зберігається у платника податку на додану вартість протягом:

- а) 365 календарних днів з дати її складання;
- б) звітного місяці, в якому складена податкова накладна;
- с) до 15 числа місяця, що настає за місяцем у якому складена податкова накладна;
- д) календарного року, в якому виписана податкова накладна;
- е) 365 календарних днів з дати її реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Тема 5. Оподаткування юридичних осіб акцизним податком

- 5.1. Економічна сутність акцизного податку та основні вимоги щодо реєстрації платників акцизного податку
- 5.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування акцизним податком
- 5.3. Особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів
- 5.4. Особливості оподаткування реалізації пального акцизним податком
- 5.5. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з акцизного податку

5.1. Економічна сутність акцизного податку та основні вимоги щодо реєстрації платників акцизного податку

Акциз (від лат. *accidere* – урізати) – непрямий податок, який встановлюється на високорентабельні та монопольні товари і в теорії вилучає частину надприбутків, які отримуються від продажу подібної продукції [206, с. 208]. Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) (пп. 14.1.4 ПКУ).

Акцизний податок запроваджено у 60-х роках, і сьогодні використовується більш ніж у 50 країнах світу. За останні 30 років питома вага акцизів у країнах скорочується (у Канаді – від 35,3 до 26%, в Італії – від 40,8 до 23%, у Франції – від 37,6 до 28%, в Японії – від 33 до 8%). Це пояснюють насамперед зростанням частки податків на соціальне страхування. Найнижча питома вага акцизів в Японії (8%) та США (4%), оскільки в цих країнах переважає пряме оподаткування; найвища – в Греції, Португалії (до 38%) та Ірландії (40%) [206, с. 208].

Акциз в Україні є непрямий податок, який вилучається в державний бюджет. Акцизне оподаткування на теренах України започаткувалося у Х ст. н.е. Саме в історичних письмових джерелах цього часу трапляється згадка про «медову» данину та «бражне» мито із солоду, хмелю та меду. Саме вони і стали першими підакцизними товарами Київської Русі. Акцизи були важливим джерелом доходу Української держави часів Богдана Хмельницького. Шинки, які знаходилися на землях Війська

Запорізького давали річного доходу від продажу алкоголю сумою 1120 крб.; купці, які везли транзитом через територію України біле вино та горілку, сплачували податок на користь козацької старшини та церкви – 1 крб. з куфи (куфовий збір). Крім грошового акцизу, стягували цей податок і в натуральній формі [209].

- Урядом України було прийнято 26 грудня 1992 р. Декрет Кабінету Міністрів «Про акцизний збір». В ретроспективі розвитку акцизного оподаткування в сучасній незалежній Україні можна виділити такі основні етапи:
- перший етап – період 1992–1999 років. Прийняття в 1992 р. Закону України «Про акцизний збір» та Декрету КМ України «Про акцизний збір». В даний період перелік підакцизних товарів був дуже широкий, до яких в першу чергу відносились високорентабельні та монополні товари;
- другий етап – у 2000 р. перелік підакцизних товарів скоротився на 14 умовних товарних груп. Система акцизів зробила перший крок на шляху до побудови оптимальної організації оподаткування – фактично до з цього періоду до підакцизних товарів включали: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;
- третій етап – на початку 2003 р. ювелірні вироби виключено із групи товарів, що вважаються підакцизними. Окрім того, вперше в практиці українського акцизного оподаткування впроваджено комбіновані (адвалерні та специфічні) ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Основною метою стало посилення контролю з боку держави за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору. В період 2003–2004 рр. до переліку підакцизних товарів віднесено: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3% та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів;
- четвертий етап – прийняття в 2010 р. Податкового кодексу України та заміна назви із акцизного збору на акцизний податок. Таким чином, було консолідовано безліч нормативно-правових актів в єдиний кодекс. В результаті цього значно зросли надходження акцизного податку до державного бюджету. Проте, таких результатів вдалось досягнути не лише за рахунок уникнення окремих правових колізій та вдосконалення механізму адміністрування даного податку, а й завдяки значному підвищенню ставок акцизного податку. «Акцизний збір» було перейменовано на «акцизний податок»;
- п'ятий етап – у 2013 р. включено до групи підакцизних товарів операції з відчуження цінних паперів та фінансових деривативів. Відзначимо, що знову ж таки протягом останнього року держава вдавалась до підвищення ставок акцизного податку. Таке зростання не зважаючи на благі наміри (скорочення вживання шкідливої продукції та зростання обсягів бюджетних надходжень) може призвести до скорочення продажів легальних підакцизних товарів (алкоголь, тютюн) через контрабанду дешевшої продукції від наших сусідів. Адже ставки акцизного податку на алкоголь і тютюн в Україні ледь не найвищі серед країн пострадянського простору;

- шостий етап – у 2016 р. із набранням 1 січня 2016 р. чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» № 909-VIII від 24 грудня 2015 р. кардинально змінено порядок адміністрування, обліку та сплати акцизного податку продавцями пального.

Платники акцизного податку відповідно до п. 212.1 Податкового кодексу України представлені схематично на **рис. 5.1**.

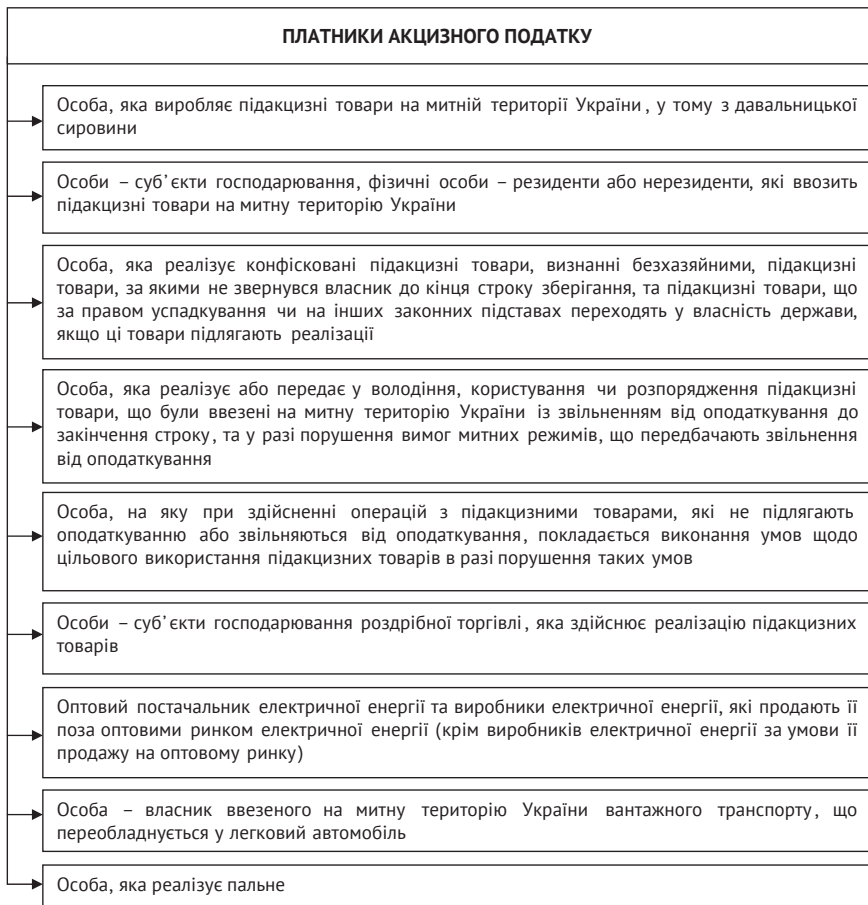


Рис. 5.1. Платники акцизного податку (п. 212.1 ПКУ)

Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Реєстрація осіб платниками акцизного податку, що здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів та імпорту алкогольних напоїв, тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такого суб'єкту ліцензії. Органи ліцензування у п'ятиденний строк зобов'язанні надати контролюючому органу за місцезнаходженням – юридичної особи, місцем проживання фізичних осіб – підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії.

Особи, які здійснюють реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платника акцизного податку на підставі подання заяви не пізніше за три робочі дні до податку здійснення реалізації пального контролюючому органу за місцем знаходження юридичної особи, місцем проживання фізичної особи – підприємця.

Інші платники акцизного податку, у тому числі, які здійснюють роздрібну торгівлю, підлягають обов'язковій реєстрації контролюючими органами не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність.

Операції з підакцизними товарами розподіленні на операції, що оподатковуються акцизним податком, які не підлягають оподаткуванню та звільненні від оподаткування. Перелік операцій, що є об'єктами оподаткування акцизного податку представлено у **табл. 5.1**.

У п. 213.2 ПКУ визначені операції, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком, а саме:

- вивезення (експорт) підакцизних товарів засвідчене належно оформленою митною декларацією;
- ввезення (реімпорт) на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, у яких виявлено недоліки, без подальшої реалізації на митній території України;
- реалізація електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та відновлюваних джерел енергії.

Операції з підакцизними товарами, які звільнені від оподаткування затверджені у п. 213.3 ПКУ, а саме:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, для центральних органів виконавчої влади, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки) оплата яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію України для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульських установ та для особистого використання їхніх членів;

Таблиця 5.1 – Операції, які є об'єктом оподаткування акцизним податком

Стаття ПКУ	Операції, що оподатковуються акцизним податком
213.1.1	Реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів
213.1.2	Реалізація та передача в межах одного підприємства підакцизних товарів з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків до статутного капіталу
213.1.3	Ввезення підакцизних товарів на митну територію України
213.1.4	Реалізація конфіскованих підакцизних товарів, визнаних безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави
213.1.5	Реалізація або передача у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку
213.1.6	Обсяг та вартість втрачених підакцизних товарів, що перевищують норми втрат, які затверджені Кабінетом Міністрів України, спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів
231.1.9	Роздрібна торгівля підакцизними товарами
231.1.10	Оптове постачання електричної енергії
213.1.11	Переобладнання ввезеного на митну територію транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль
213.1.12	Реалізація пального, понад обсягів: <ul style="list-style-type: none"> – отримання від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних; – ввезення (імпорту) на митну територію України, що засвідченні належно оформленою митною декларацією; – вироблення в Україні, реалізація яких підтверджена зареєстрованими акцизними накладними

- ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави;
- безоплатна передача для знищення підакцизних товарів, конфіскованих за рішенням суду;
- реалізація та передача в межах одного підприємства підакцизних товарів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (крім нафтопродуктів);
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів, які реалізуються (крім пального);

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що не перевищує норм безмитного ввезення;
- реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинах безмитної торгівлі на підставі митної декларації;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги;
- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями тютюнових виробів для проведення досліджень чи випробувань;
- реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення;
- реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження та подальшого знищення або утилізації;
- ввезення на митну територію України неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментованими заводами або її експорт; реалізація тютюнової сировини, ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України.

З метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, пального утворюються акцизні склади.

5.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування акцизним податком

На сьогодні, виходячи із Податкового кодексу України, до підакцизних товарів належать (п. 215.1 ПКУ):

- 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- 3) пальне;
- 4) автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- 5) енергетична енергія.

Ставки акцизного податку встановлені у твердих сумах з одиниці товарів, що реалізовані. Ці ставки диференційовано залежно від якісних характеристик товару і визначено в гривнях (щодо тютюнових виробів) та в євро (щодо бензину, дистиляторів, пива, алкогольних напоїв). Акцизний збір за алкогольні напої та тютюнові вироби сплачують шляхом придбання акцизних марок (знак, що наклеюють на продукт, свідчить про сплату акцизу).

Для класифікації та ідентифікації конкретних підакцизних товарів першорядне значення має їх приналежність до конкретного коду УКТ ЗЕД. І саме код УКТ ЗЕД

конкретного товару дасть відповідь на запитання, чи є він підакцизним і яку конкретну ставку акцизного податку слід застосовувати до оподатковуваної операції з таким конкретним товаром.

Ставки акцизного податку бувають трьох видів:

- абсолютна (специфічна) ставка – установлювана в конкретній (так би мовити, питомій) величині нарахування акцизного податку на фізичну одиницю бази оподаткування (п. 28.1 ПКУ);
- відносна (адвалорна) ставка – установлювана у відсотках нарахування акцизного податку до вартісної величини бази оподаткування (п. 28.2 ПКУ);
- адвалерні та специфічні одночасно.

Ставки, що використовуються в процесі адміністрування акцизного податку наведені на **рис 5.2**.

Особливістю є те, що при роздрібній реалізації пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, ставка акцизного податку становить 5 відсотків.

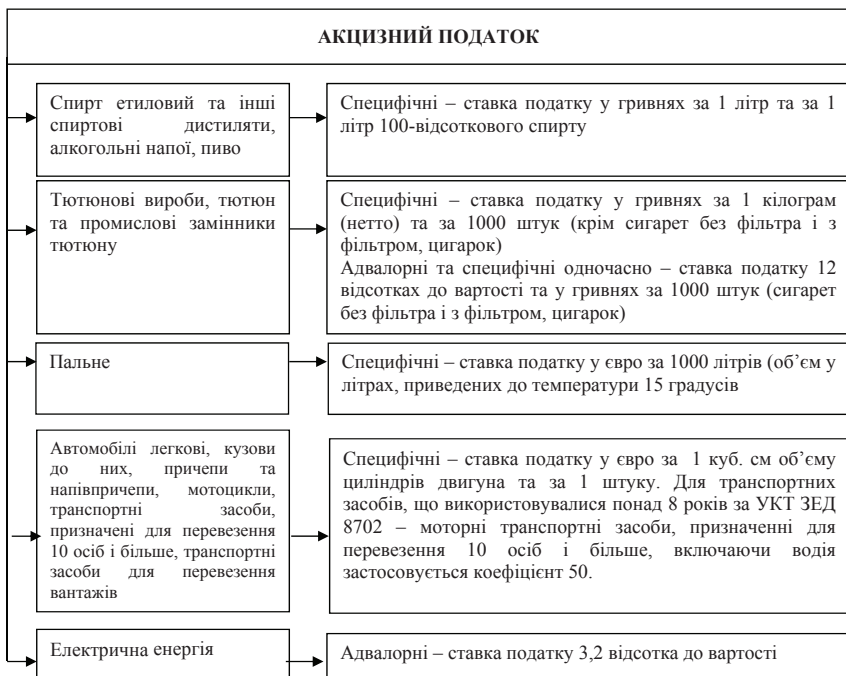


Рис. 5.2. Ставки акцизного податку та механізм їх застосування (ст. 215 ПКУ)

Базою оподаткування акцизним податком для адвалерних ставок є:

- вартість реалізованого товару, виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
- вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
- вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;
- при роздрібній торгівлі підакцизними товарами вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку).

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 0 годин.

Базою оподаткування акцизним податком для специфічних ставок є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Дата виникнення податкових зобов'язань акцизного податку наведено у **табл.**

5.2.

Акцизний податок з товарів, вироблених на митній території України за ставками в іноземній валюті сплачується у національній валюті, що розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти Національного банку України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу.

Забороняється сплата акцизного податку шляхом заліків, зустрічних зобов'язань, векселями та в інших формах, що не передбачають сплату коштами.

У разі повного або часткового повернення підакцизного товару, вироблених на митній території України, продавцю для усунення недоліків товару або його знищення у зв'язку з неможливістю усунення таких недоліків, платник акцизного податку проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного товару у звітному періоді, у якому відбулося таке повернення, і зазначається в декларації з акцизного податку. У разі подальшої реалізації таких товарів акцизний податок обчислюється у загальному порядку.

При поверненні або частковому поверненні імпортером підакцизних товарів, ввезених на митну територію України, у зв'язку з непридатністю їх для реалізації на митній території України, імпортер проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулось повернення невикористаних та пошкоджених марок, або контролюючому органу надані відповідні документи. Що підтверджують втрату марок. Сума коригування обчислюється із застосуванням максимальних роздрібних цін, зазначається у декларації з акцизного податку і у разі бажання імпортера повертається йому на поточний рахунок банку або зараховується при придбанні наступних партій марок акцизного податку.

Таблиця 5.2 – Дата виникнення податкових зобов'язань акцизного податку

Операції	Дата виникнення
Вироблення підакцизних товарів на митній території України	Дата їх реалізації, крім реалізації алкогольних напоїв і операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою
Зісування, знищення, втрата підакцизного товару	Дата складання відповідного акту. Податкові зобов'язання не виникають, якщо платник податку документально зафіксував ці втрати і надав контролюючому органу необхідні докази втрати внаслідок аварій, пожежі, повені чи інших форс мажорних обставин та втрата внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування у межах затверджених нормативних втрат
Ввезення підакцизних товарів на митну територію України	Дата подання митної декларації для митного оформлення
Передача акцизних товарів, вироблених з давальницької сировини	Дата їх відвантаження виробником замовнику
Використання підакцизних товарів для власних виробничих потреб	Дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів
Реалізація роздрібною торгівлю підакцизних товарів	Дата здійснення розрахункової операції через реєстратор розрахункових операцій для готівкових розрахунків. Дата оформлення розрахункового документа, що підтверджує факт продажу, відвантаження, фізичного відпуску для безготівкових розрахунків. Дата надходження оплати за проданий товар при реалізації фізичним особам – підприємцям, які сплачують єдиний податок
Постачання електроенергії	Дата підписання акту прийому-передачі електроенергії
Переобладнання вантажного транспорту у легковий автомобіль	Не пізніші дати подання документів на видачу документа про відповідність переобладнаного автомобіля
Реалізація пального понад обсягу, що підтверджується зареєстрованими акцизними накладними і належно оформленими митними деклараціями	Дата реалізації таких обсягів пального

У разі втрати товарів, що перебувають під митним контролем у митних режимах, в яких надано звільнення або умовне звільнення від оподаткування, нецільового використання таких товарів або в разі невиконання у строк заходів щодо завершення таких митних режимів суми податку, платник податку зобов'язаний сплатити акцизний податок та пеню.

Встановлено особливий порядок оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання (ст. 229 ПКУ), що представлено у **табл. 5.3.**

За всіма вищезазначеними операціями ставка акцизного податку дорівнюється нулю, але на суму акцизного податку, що нараховується за звичайними ставками, видається податковий вексель до моменту отримання підакцизного товару без нарахування відсотків та інших видів плат. Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження цільового використання підакцизного товару у вигляді довідки. Якщо податковий вексель не погашається в установленний строк, векселедержатель здійснює протест у не платежі податкового векселю. Протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту звертається до банку, який здійснив аваль векселя, з опротестованим векселем. Банк зобов'язаний не пізніше операційного дня показати суму векселедержателю.

Таблиця 5.3 – Особливий порядок оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання

Підакцизний товар	Напрямок використання	Ставка акцизного податку	Форма розрахунку
Спирт етиловий	1) використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградинних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусле та вермутів;	0 гривень за 1 літр 100 відсоткового спирту	Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 180 календарних днів
	2) який використовується для виробництва лікарських засобів (крім бальзамів та еліксирів); 3) технічний для виробництва органічного синтезу, які не містять більше 0,1 відсотка залишкового етанолу; 4) Біоетанолу для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру, інших добавок на основі біоетанолу, біопалива		Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 90 календарних днів
Нафтопродукт	1) Легкі та важкі дистилятори (вироблені в Україні та ввезені в Україну), скраплений газ та бутан, ізобутан (ввезені в Україну) для виробництва етилену; 2) нафтопродукти, ввезених в Україну, (вироблені в Україні та ввезені на Україну) для виробництва у хімічної промисловості; 3) речовини як компоненти моторних палив (вироблені в Україні та ввезені в Україну) для виробництва в хімічної промисловості	0 євро за 1000 кг	Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 90 календарних днів

На підприємствах, де використовується підакцизний товар за нульовою ставкою встановлюються податкові пости. Підприємствам, які є одночасно виробниками біоетанолу та біопалива на його основі, вексель не оформлюється. У разі нецільового використання підакцизного товару справляється штраф у розмірі ставки акцизу, збільшеної в 1,5 рази.

5.3. Особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів

Виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів платники акцизного податку повинні забезпечити їх маркування марками встановленого зразка, щоб акцизна марка розривалась під час розкривання товару. Марки акцизного податку для вироблених та імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються дизайном та кольором.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер, місяць і рік випуску марки, позначення суми сплаченого акцизного податку.

Виробники та імпортери тютюнових виробів ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок (ТІ – «тютюн імпортований», ТВ – «тютюн вітчизняний») у кількісному виразі. Кожна марка на тютюнові вироби має окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

Вважаються такими, що немарковані (п. 226.9 ПКУ):

- алкогольні напої та тютюнові вироби з підробленими марками акцизного податку;
- алкогольні напої та тютюнові вироби, марковані з відхиленнями, що не видавалися безпосередньо виробнику або імпортеру;
- вироблені в Україні алкогольні напої з марками акцизного податку, на яких зазначення суми акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, не відповідає сумі, визначеній з урахуванням чинних на дату розливу продукції ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари;
- алкогольні напої іноземного виробництва з марками акцизного податку, на яких зазначена сума акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, не відповідає сумі, визначеній з урахуванням міцності продукції, місткості тари та розміру ставок акцизного податку, діючих на момент виробництва марки.

Не підлягають маркуванню:

- алкогольні напої і тютюнові вироби, які постачаються для реалізації магазинам безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками такої продукції за прямими договорами;

- алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;
- еталонні чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу в роздріб і ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями, які мають ліцензії на право.

При виробництві та імпорті тютюнових виробів базою оподаткування акцизним податком для адвалерних ставок є вартість реалізованого товару, виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку та вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку.

Ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України не маркованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів заборонено.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» № 1251 від 27 грудня 2010 р. марки акцизного податку для алкогольних напоїв та тютюнових виробів виготовляються з паперу вагою 70 \pm 2,5 г/кв. метр і мають такі розміри:

- для алкогольних напоїв: довжина – 160 міліметрів \pm 0,25 міліметра, ширина – 20 міліметрів \pm 0,25 міліметра;
- для тютюнових виробів: довжина – 44 міліметри \pm 0,25 міліметра, ширина – 20 міліметрів \pm 0,25 міліметра.

Державна фіскальна служба щомісяця подає підприємству – виробнику зведену заявку-розрахунок на виготовлення необхідної кількості марок та оплачує витрати, пов'язані з їх виробництвом.

Підприємства – виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів подають щомісяця до 10 числа територіальному органу ДФС для задоволення через два місяці потреби в марках акцизного податку попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їх видами, платіжний документ на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення та звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці.

До 20 числа місяця, в якому подано з попередню заявку-розрахунок, покупці марок мають право здійснити корегування такої заявки-розрахунку в бік збільшення, що не перевищує визначеного у ній обсягу, шляхом подачі додаткової попередньої заявки-розрахунку.

У разі відмови підприємств-виробників та імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів від одержання замовлених ними марок, які виготовлено згідно з поданою попередньою заявкою-розрахунком, вартість таких марок не відшкодовується.

Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв становить 0,1926 гривні, для тютюнових виробів – 0,091 гривні. Марка для алкогольних напоїв, крім виноробної продукції (лікєро-горілчана продукція), вітчизняного виробництва виготовляється у зеленій кольоровій гамі, для алкогольних напоїв, які є виноробною продукцією, вітчизняного виробництва – червоної, для алкогольних напоїв, крім виноробної продукції (лікєро-горілчана продукція), імпортного виробництва – фіолетовій, для алкогольних напоїв, які є виноробною продукцією, імпортного виробництва – оранжевій, для тютюнових виробів вітчизняного виробництва (з фільтром та без фільтра) – зеленій, для тютюнових виробів імпортного виробництва (з фільтром та без фільтра) – синій кольоровій гамі.

На кожен марку наносяться такі реквізити: слова «УКРАЇНА», «МАРКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ», «ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ» (для тютюнових виробів); позначення виду марки, що складається з початкових літер слів «алкоголь вітчизняний (лікєро-горілчана продукція)» – «АВ ЛГП», «алкоголь вітчизняний (виноробна продукція)» – «АВ ВП», «алкоголь імпортний (лікєро-горілчана продукція)» – «АІ ЛГП», «алкоголь імпортний (виноробна продукція)» – «АІ ВП», «тютюн вітчизняний з фільтром» – «ТВ ЗФ», «тютюн вітчизняний без фільтра» – «ТВ БФ», «тютюн імпортний з фільтром» – «ТІ ЗФ», «тютюн імпортний без фільтра» – «ТІ БФ»; індекс регіону України, що відповідає місцезнаходженню виробника продукції, позначений двома цифрами (для маркування вітчизняної продукції), серія із чотирьох літер і шестизначний номер, два двозначних числа (місяць і рік, у якому вироблено марки для алкогольних напоїв) або двозначне та однозначне числа (рік і квартал, у якому вироблено марки для тютюнових виробів) через скісну риску та сума акцизного податку (для алкогольних напоїв), сплаченого за одиницю продукції, з точністю до тисячного знака, крім суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю алкогольних напоїв.

Підприємство – виробник марок здійснює відвантаження марок після затвердження комісією акта про їх приймання. Доставка марок до їх продавця здійснюється підприємством-виробником за рознарядкою ДФС.

Марки продаються суб'єктам господарювання, які відповідно до законодавства є платниками акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Плата за марки акцизного податку зараховується до державного бюджету і відповідно до бюджетного законодавства використовується виключно для фінансування витрат, пов'язаних з їх виробництвом, зберіганням та реалізацією.

Продаж марок вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на підставі:

- довідки про сплату суми податку, яка розрахована за ставками для готової продукції (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);
- заявки-розрахунку кількості марок;

- звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою ДФС формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;
- платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Реєстрація імпортерів (замовників) проводиться продавцем марок в окремому журналі. Одержувач (покупець) марок ставить особистий підпис журналі обліку видачі марок, форма ведення якого затверджується ДФС.

Покупець марок веде їх облік за видами і забезпечує схоронність. У разі виявлення фактів порушення порядку ведення обліку і зберігання придбаних суб'єктом господарювання марок продавець марок має право тимчасово зупинити подальший їх продаж такому покупцю. Продаж (передача) придбаних марок покупцем марок іншим особам забороняється.

У разі зміни зразка марок дозволяється продаж залишків оплачених марок попереднього зразка, які виготовлено підприємством-виробником та які перебувають на зберіганні у продавця, якщо рішенням про запровадження марок нового зразка не встановлено інше.

Маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється виробниками зазначеної продукції. Для алкогольних напоїв використовуються марки із зазначенням суми акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, з точністю до тисячного знака, яка відповідає сумі, визначеній з урахуванням діючих на дату розливу продукції ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари. Вважаються такими, що немарковані, алкогольні напої з марками, що мають такі пошкодження:

- пошкодження, які унеможливають встановлення реквізитів;
- наявність відкритого надриву краю марки, розмір якого (ширина, довжина) перевищує такі значення: вертикальний надрив – 4×10 міліметрів; горизонтальний – 4×20 міліметрів; діагональний – 4×18 міліметрів (довжина діагонального розриву визначається як прямокутна проекція);
- пошкодження, внаслідок яких зменшилася довжина марки на 10 чи більше міліметрів або ширина марки – на 5 чи більше міліметрів; відсутність кута марки площею більше ніж 150 кв. міліметрів, довжина меншої сторони якої становить більше ніж 10 міліметрів.

Марки, не використані для маркування товарів у зв'язку з пошкодженням, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку. Плата за марки поверненню не підлягає.

Сплачена сума акцизного податку відшкодовується покупцям марок або за їх бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів.

Невикористані марки, що не пошкоджено, приймаються їх продавцем. Покупець марок подає заяву про повернення сплаченої суми акцизного податку або про зарахування її в рахунок майбутніх платежів. При цьому сплачена сума акцизного

податку відповідно до висновку продавця марок відшкодовується покупцю марок або за його бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів з розрахунку кількості фактично повернутих марок. Оформлені належним чином невикористані марки, що не пошкоджено, повертаються їх продавцю разом з реєстром марок. Продавець марок складає акт про прийняття повернутих марок. Повернуті невикористані марки, що не пошкоджено, можуть бути повторно видані продавцем марок за заявою покупцю марок, який їх повернув. При цьому плата за марки не стягується. Вартість марок не відшкодовується.

Встановлення максимальних роздрібних цін тютюнових виробів здійснюється виробником і імпортером шляхом декларування. Декларація про максимальні роздрібні ціни подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику або державну політику митної справи, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця. При цьому при поданні декларації не пізніше 10 числа – максимальні роздрібні ціни запроваджуються з 15 числа місяця, а при поданні декларації не пізніше 25 числа місяця – з 1 числа наступного місяця.

У декларації містяться відомості про встановлені максимальні ціни та дати їх встановлення. Не приймається декларація у разі:

- подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін;
- невідповідності формі, що затверджена.

Зміни у декларації будь-яких відомостей дозволяється здійснювати не частіше двох разів на місяць. Максимальна роздрібна ціна підакцизного товару обов'язково наноситься на споживчу упаковку разом з датою їх виробництва.

У разі, коли акцизний податок на тютюнові вироби розраховується одночасно за адвалерними та специфічними ставками, визначення податкових зобов'язань сума акцизного податку, обчислена за встановленими ставками, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податку.

У разі реалізації тютюнової сировини суб'єктам господарювання, які не є виробниками тютюнових виробів та тютюново-ферментаційними заводами, із суб'єктів, що здійснили таку реалізацію, справляється штраф у розмірі 200 відсотків вартості реалізованої тютюнової сировини. Реалізована таким чином сировина підлягає конфіскації та знищенню (221.5 ПКУ).

Треба зазначити, що імпорт алкогольних напоїв і тютюнових виробів дозволяється суб'єктам господарювання виключно через визначені Кабінетом Міністрів України пункти пропуску через державний контроль, які зазначені покупцями марок і заявку-розрахунку. Алкогольні напої в автомобільних і залізничних цистернах, а також у баках, бачках та інших ємкостях місткістю більш як 5 літрів ввозяться в Україну не підлягають маркуванню. У такому разі акцизний податок сплачується підчас митного контролю. Імпортер подає митну декларацію, копію декларації про максимальні роздрібні ціни (для тютюнових виробів) та примірник

заявки-розрахунку з відміткою продавця марок акцизного податку про сплату сум податку до бюджету в повному обсязі.

Суб'єкт господарювання до отримання з акцизного складу спирту етилового не денатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої, сплачує податок шляхом оформлення податкового векселя строком до 90 календарних днів на суму акцизного податку. Податковий вексель вважається погашеним у разі сплати суми податку в повному обсязі в зазначений у податковому векселі строк. Під час отримання спирту етилового не денатурованого складається акт про фактичну отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченого податку або наданого податкового векселя на суму акцизного податку. У разі експорту підакцизних товарів сума акцизного податку визначається з урахуванням обсягів відвантаженої продукції з належно оформленою митною декларацією для погашення податкового векселя.

Якщо податковий вексель не погашається у визначений строк, здійснюється протест векселя до банку, який зобов'язаний протягом операційного дня переказує суму. Забороняється часткове погашення податкового векселя після закінчення строку, на який він виданий. У випадку непогашення податкового векселя, наступний податковий вексель не видається суб'єкту господарювання.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку, такі товари вилучаються з вільного обігу та за постановою суди вилучаються в дохід держави (конфісковуються). Конфісковані товари (крім спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів) у разі їх реалізації оподатковуються акцизним податком. Вилучені в дохід держави спирт етиловий та алкогольні напої підлягають знищенню або промислової переробці, а тютюнові вироби підлягають тільки знищенню. Відповідальність за недодержання порядку маркуванню, продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів, несплату чи несвоєчасну сплату податку несуть виробники, імпортери відповідно до законодавства.

Акцизні склади, на території яких виробляється спирт етиловий повинні бути обладнані витратомірами – лічильниками обсягу виробленого спирту етиловому, що зареєстровані у Єдиному державному реєстрі витратомірів – лічильників. Відпуск спирту етилового без наявності витратоміра-лічильника забороняється.

На акцизних складах постійно діють представники контролюючого органу за місцем розташування акцизного складу (крім пального), які призначають наказом контролюючого органу. Представник контролюючого органу здійснює контроль за наявністю витратомірів-лічильників, дотримання встановленого порядку відпуску спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів та сплати податку з них. Крім того, представник контролюючого органу здійснює контроль: за виробництвом, зберіганням, відпуском та обліком спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів за даними бухгалтерського обліку акцизного складу; за обліком, зберіганням

та використанням марок акцизного податку і маркуванням продукції; контроль за обліком надходження, витрачання сировини, яка використовується для виробництва спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів і кількістю виробленої продукції; контроль за додержанням встановленого порядку обчислення та сплати податку; бере участь у проведенні інвентаризації сировини, спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів і марок акцизного податку; надає у разі порушення встановленого порядку пропозиції щодо усунення виявлених порушень та контролює їх виконання; вносить пропозиції щодо вдосконалення системи контролю за обліком, зберіганням, відпуском і транспортуванням горілки та лікєро-горілочаних виробів; присутній у разі опломбування місць можливого доступу до спирту, спиртосховища, цеху розливу та складу готової продукції після закінчення робочого дня.

Під час ввезення та вивезення спирту на акцизному складі підприємства, на якому виробляються горілка та лікєро-горілочані вироби, горілки та лікєро-горілочаних виробів представник контролюючого органу робить відмітку на товарно-транспортних накладних, що зареєстровані в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв, про дозвіл і особисто підписує, здійснює запис у журналі реєстрації час в'їзду та виїзду, показники пробігу транспортного засобу, надсилається протягом трьох діб довідку представнику контролюючого органу і робить відмітку в зазначеному журналі.

Інвентаризація спирту етилового на акцизному складі проводиться на перше число кожного місяця у присутності представника контролюючого органу. Якщо за результатами інвентаризації виявлено втрати, що перевищують норми втрат, обов'язкового сплачується акцизний податок.

5.4. Особливості оподаткування реалізації пального акцизним податком

До пального належать: нафтопродукти; скраплений газ; паливо моторне альтернативне; паливо моторне сумішєве – види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішєве речовини, що використовуються як компоненти моторних палив; інші товари, зазначені у пп. 215.3.4 ПКУ.

Реалізацією пального вважаються практично всі операції, які супроводжуються передачею права власності на пальне. Зокрема, відповідно до пп. 14.1.212 ПКУ реалізація пального – будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення (в тому числі передача на комісійну (довірчу реалізацію), поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності

або права розпорядження, а також передачу (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника. Не вважаються реалізацією пального операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів зберігання та передачі (відпуску, відвантаження) пального в споживчій тарі ємкістю до 2 літрів (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками.

При реалізації пального платник акцизного податку зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в електронній формі. Акцизні накладні також складаються на обсяги пального, а саме:

- використаного для власного споживання;
- реалізованого або використаного для виробництва непідакцизної продукції;
- втраченого у межах, так і понад встановлені норми втрат;
- зіпсованого, знищеного, в тому числі внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального.

Виробник пального в споживчій тарі ємкістю до двох літрів (включно) зобов'язаний скласти акцизну накладну на обсяги такого пального.

Об'єктом оподаткування акцизним податком є реалізація пального понад обсягів:

- отриманих від інших платників акцизного податку та підтверджено зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- ввезених (імпортовано) на митну територію України, що засвідчено належним чином оформленою митною декларацією;
- вироблених в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування, підтверджених зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Якщо у суб'єктів господарювання, які здійснюють будь-які операції з реалізації пального (у тому числі й безкоштовну передачу пального), виникає таке перевищення обсягів реалізованого пального, вони зобов'язані сплатити акцизний податок з операції реалізації пального на рахунки платників акцизного податку в системі електронного адміністрування реалізації пального.

Якщо особа не здійснює таких операцій (зокрема, є оптовим продавцем пального (не імпортером та не виробником)) і не має такого об'єкта, як перевищення обсягів реалізації пального, то акцизний податок з операцій реалізації пального вона не сплачує. Однак для контролю над обсягами реалізованого пального такий платник однаково зобов'язаний зареєструватися в Системі електронного адміністрування

реалізації пального. Він також оформлює акцизні накладні та веде облік операцій реалізованого пального.

Для пального, при виробництві якого в якості сировини використані інші під-акцизні товари, сума до сплати акцизного податку зменшується на суму податку, розрахованого з такої сировини.

Основні етапи платників акцизного податку при реалізації пального:

Перший етап – реєстрація платника акцизного податку при реалізації пального (за три робочих дня до реалізації пального);

Другий етап – інвентаризація залишків пального станом на 1 березня 2016 р.;

Третій етап – умови здійснення операцій у містах зберігання палива;

Четвертий етап – виписка і реєстрація акцизних накладних у системі електронного адміністрування реалізації пального;

П'ятий етап – надання декларації акцизного податку.

Система електронного адміністрування реалізації пального запроваджується **з 1 березня 2016 р.** Під час здійснення всіх операцій із реалізації палива на внутрішньому ринку суб'єкти господарювання складають в електронному вигляді та реєструють в Єдиному реєстрі акцизних накладних і надаються покупцям акцизні накладні, котрі діють аналогічно за податковими накладними з податку на додану вартість.

Юридичні особи та фізичні особи – підприємці, здійснюють реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку з реалізації пального до початку здійснення реалізації пального.

Для реєстрації платником податку до початку здійснення реалізації пального подається заява про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального за встановленою формою не пізніше ніж за трьох робочих днів до початку здійснення реалізації пального.

Заява надсилається до контролюючого органу за основним місцем обліку виключно в електронному вигляді засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації в порядку, визначеному законодавством, електронного цифрового підпису відповідальних осіб.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» № 113 від 24 лютого 2016 р. п. 5 Державна фіскальна служба веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального.

У разі введення в експлуатацію нових пунктів, виведення з експлуатації чи зміни місцезнаходження пунктів з реалізації пального, виявлення розбіжностей або помилок у записах реєстру платників щодо таких пунктів платник податку подає реєстраційну заяву для внесення відповідних змін. Заява надсилається та приймається у порядку, встановленому для реєстрації.

Виключення платника податку з реєстру платників здійснюється:

1) якщо відповідна особа подає реєстраційну заяву про анулювання реєстрації у разі припинення діяльності з реалізації пального. Заява надсилається у порядку,

встановленому для реєстрації, розглядається контролюючим органом протягом трьох робочих днів після її подання. У такому разі датою анулювання реєстрації платника податку є дата виключення з реєстру платників;

2) за самостійним рішенням контролюючого органу за основним місцем обліку особи, стосовно якої до Єдиного державного реєстру внесена запис про припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем. Таке рішення контролюючий орган приймає протягом трьох робочих днів після надходження відомостей з Єдиного державного реєстру. У такому разі датою анулювання реєстрації платника податку є дата внесення до Єдиного державного реєстру запису про припинення.

Платник акцизного податку при реалізації пального складає в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної під категорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та реєструє її в Єдиному реєстрі акцизних накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання.

Види акцизних накладних схематично представлено на **рис. 5.3**.

Звичайна акцизна накладна складається на обсяги пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального. У разі здійснення операцій з реалізації пального, які передбачають відпуск пального через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях, акцизна накладна складається у день проведення відпуску пального через паливороздавальні колонки на таких станціях незалежно від того, коли відбувся перехід права власності на таке пальне.

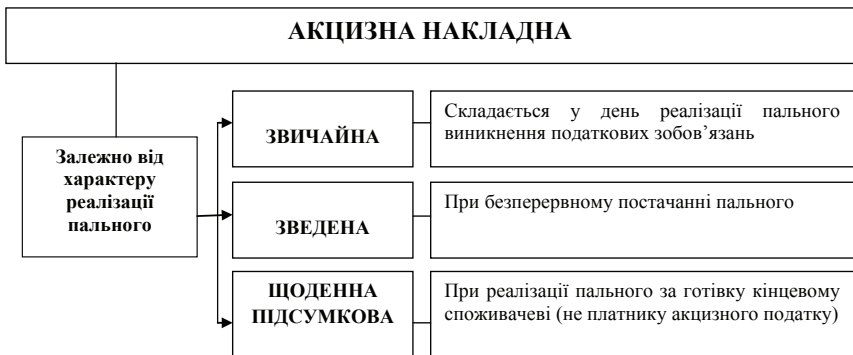


Рис. 5.3. Види акцизних накладних

Акцизна накладна може бути складена за **щоденними підсумками** операцій (якщо акцизні накладні не були складені на ці операції) за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД у разі здійснення реалізації пального за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником акцизного податку), розрахунки за які проводяться через касу (реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок особи, що реалізує пальне). При цьому окремі обов'язкові реквізити акцизної накладної, що ідентифікують отримувача пального, не заповнюються.

У разі забезпечення безперервного постачання пального особа, яка реалізує пальне, може скласти для кожного отримувача пального **зведені акцизні накладні** за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД не пізніше останнього дня такого місяця на весь обсяг реалізованого пального протягом такого місяця. Для цілей цього пункту під безперервним постачанням вважається забезпечення особою, яка реалізує пальне, можливості для отримувачів пального (контрагентів) отримувати пальне в будь-яку годину доби та будь-який день відповідного місяця. Акцизна накладна може бути складена не пізніше останнього дня звітного місяця на загальний обсяг втраченого пального протягом такого місяця за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, що втрачено.

В акцизній накладній зазначаються обов'язкові реквізити, а саме:

- а) порядковий номер акцизної накладної;
- б) дата складання акцизної накладної;
- в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реалізує пальне;
- г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) особи, що реалізує пальне, та отримувача пального;
- г) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податків, – отримувача пального;
- д) код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;
- е) опис пального;
- є) обсяг пального в літрах, приведених до $t\ 15\ ^\circ\text{C}$.

Акцизні накладні, які не надаються отримувачу пального, та акцизні накладні та розрахунки коригування, складені за операціями з реалізації пального суб'єктам господарювання та фізичним особам, які не є платниками акцизного податку, також підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Підтвердженням реєстрації акцизної накладної та розрахунку коригування є квитанція, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання акцизної накладної або розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних, отримувач пального надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру акцизних накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію акцизної накладної

та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та акцизну накладну, розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі акцизна накладна і розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних та отриманими отримувачем пального.

З метою отримання особою, яка реалізує пальне, зареєстрованого в Єдиному реєстрі акцизних накладних розрахунку коригування, що підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем пального, така особа, що реалізує пальне, надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру акцизних накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію розрахунку коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та розрахунок коригування в електронному вигляді. Такий розрахунок коригування вважається зареєстрованим в Єдиному реєстрі акцизних накладних та отриманим особою, яка реалізує пальне.

Датою та часом надання акцизної накладної та розрахунку коригування в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції.

Платник акцизного податку має право зареєструвати акцизну накладну та розрахунок коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних, в якій загальний обсяг реалізованого пального не перевищує обсяг, обчислений за формулою. Якщо обсяг є меншим за обсяг пального в акцизній накладній та розрахунку коригування, які платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних, то платник податку зобов'язаний перерахувати до бюджету суму коштів у розмірі акцизного податку за відповідний обсяг реалізованого пального, самостійно розрахованого за ставками, та зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального.

У випадку повернення частини чи всього обсягу пального особі, яка реалізує пальне, або виникає потреба у виправленні помилок, допущених при складанні акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних:

- особою, яка реалізує пальне, якщо передбачається збільшення обсягів реалізованого пального або якщо коригування показників у підсумку не змінює обсяг реалізованого пального;
- отримувачем пального, якщо передбачається зменшення обсягів реалізованого пального, для чого особа, яка реалізує пальне, надсилає складений розрахунок коригування отримувачу пального. При цьому особа, що реалізує пальне, має право зменшити обсяг реалізованого пального за таким розрахунком коригування після його реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем пального.

Розрахунок коригування, складений платником податку до акцизних накладних з реалізації пального не платникам акцизного податку, або розрахунок коригування, складений за іншими операціями, ніж реалізація пального отримувачем пального, підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі акцизних накладних таким платником податку.

У разі порушення особою, яка реалізує пальне, порядку заповнення та порядку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувач пального має право протягом 60 календарних днів, що настають за днем реалізації пального, подати до контролюючого органу заяву із скаргою на таку особу, яка реалізує пальне. До заяви додаються копії первинних документів, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що підтверджують факт отримання такого пального. Надходження такої заяви із скаргою є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеної особи, яка реалізує пальне.

Після внесення платника акцизного податку до реєстру платників акцизного збору відкривається електронний рахунок Казначейством автоматично без укладення договору та на безоплатній основі. На електронний рахунок платник податку зараховує необхідну суму коштів виключно з власного поточного рахунка. Електронний рахунок відкривається платнику податку для перерахування акцизного податку в сумах, необхідних для реєстрації платником податку заявок на поповнення обсягів залишків пального. Кошти, зараховані платником податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального, протягом операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Перерахування сум податкового зобов'язання з акцизного податку з реалізованого пального протягом звітного періоду, задекларованого в декларації з акцизного податку за звітний (податковий період), здійснюється платником податку самостійно з власного поточного рахунка до відповідного бюджету в строки, передбачені Кодексом, з урахуванням сум податку, що були перераховані таким платником на його електронний рахунок.

Державна фіскальна служба веде автоматичний облік за допомогою Системи електронного адміністрування реалізації пального у розрізі платників податку:

- обсягів пального, що містяться у виданих та отриманих акцизних накладних та розрахунках коригування до акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД;
- обсягів пального в розрізі кодів згідно з УКТЗЕД, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок;
- обсягів пального в розрізі кодів згідно з УКТЗЕД, на які платники податку зареєстрували заявки в Системі електронного адміністрування реалізації пального на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених через електронні рахунки коштів до бюджету;
- обсягів залишків пального, на які платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних у розрізі кодів згідно з УКТЗЕД;

- сум сплаченого акцизного податку, овердрафту та залишків сум акцизного податку, в межах яких платники податку мають право зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишків пального.

Платник акцизного податку має право шляхом надіслання запиту до Державної фіскальної служби отримати інформацію про суми таких залишків.

Одиницею обліку обсягів пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального літри, приведені до температури 15 °С. При цьому відпущені літри через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях для цілей цього розділу вважаються літрами, приведеними до температури 15 °С. Така одиниця обліку пального повинна використовуватись у первинних бухгалтерських документах, акцизних накладних та розрахунках коригування до акцизних накладних, заявці на поповнення обсягів залишків пального, декларації з акцизного податку.

Державна фіскальна служба в Системі електронного адміністрування реалізації пального автоматично відкриває платникам податку облікові картки, в яких автоматично обліковуються:

- обсяги залишків пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД, в межах яких платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- суми залишків акцизного податку, перерахованого платниками податку на електронні рахунки з урахуванням овердрафту, в межах яких платники податку мають право зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишків пального.

Платник акцизного податку має право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних на обсяг залишків пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД (**ΣАНакл**), обчислений за такою формулою:

$$\Sigma \text{АНакл} = \Sigma \text{АНаклОтр} + \Sigma \text{АМитн} + \Sigma \text{ЗаявкиПоповн} - \\ - \Sigma \text{КоригЗаявкиПопов} - \Sigma \text{АНаклВид} - \Sigma \text{втрат},$$

де **ΣАНаклОтр** – загальний обсяг пального за отриманими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ΣАМитн – загальний обсяг пального, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок;

ΣЗаявкиПоповн – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в Системі електронного адміністрування реалізації пального заявками на поповнення обсягу залишку пального із списанням з електронних рахунків грошових коштів сплаченого акцизного податку в бюджет.

У разі коли у платника акцизного податку в результаті зміни фізико-хімічних показників пального є необхідність провести збільшення обсягів пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД і при цьому одночасно зменшити обсяги пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД, такий платник податку може оформити заявку на поповнення обсягу залишку пального, в якій зазначаються обсяги пального, які збільшуються та які зменшуються;

ΣКоригЗаявкиПопов – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в Системі електронного адміністрування реалізації пального коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального;

ΣНаклВид – загальний обсяг пального за виданими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ΣВтрат – загальний обсяг пального, втраченого як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального.

Розрахунок показників, що беруть участь в обчисленні за зазначеною формулою, здійснюється наростаючим підсумком починаючи з 1 березня 2016 р. на підставі документів (акцизної накладної, розрахунку коригування до акцизної накладної, митної декларації, заявки на поповнення обсягів залишку пального, коригування до заявок на поповнення обсягів залишку пального), складених починаючи з 1 березня 2016 р.

Зміна показників у зазначеній формулі здійснюється протягом операційного дня, що настає за днем отримання документів, на підставі яких перераховуються такі показники.

У разі коли у платника податку виникає потреба поповнити обсяги залишків пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального, він має право надіслати Державну фіскальну службу заявку на поповнення обсягів залишку пального, яка реєструється в Системі електронного адміністрування реалізації пального, за умови наявності у такого платника сум залишку акцизного податку, перерахованого платником на електронний рахунок, та наявності обсягів залишку пального, що зменшуються згідно із заявкою.

Заявка на поповнення обсягів залишку пального складається особою, що здійснює реалізацію пального, у разі, коли виникає потреба поповнити обсяги залишку пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального. Заявки на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального повинні містити такі обов'язкові поля (реквізити):

а) порядковий номер заявки;

б) дата складання заявки;

в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реєструє заявку на поповнення обсягу залишку пального;

г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) платника податку, що реєструє заявку на поповнення обсягу залишку пального;

г) код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;

д) опис пального;

е) обсяг пального в літрах, приведених до $t\ 15\ ^\circ\text{C}$ до зарахування в Системі електронного адміністрування реалізації пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;

е) ставка акцизного податку на відповідне пальне, що встановлена на дату реалізації пального;

ж) курс Національного банку України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація пального;

з) сума акцизного податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, розрахованого за ставкою акцизного податку, та обсягами пального, що містяться в таких заявках;

и) номер та дата заявки на поповнення обсягу залишку пального у випадку складання коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Сума залишків акцизного податку, в межах якої платник податку має право на реєстрацію заявки на поповнення обсягів залишку пального (**$\Sigma\text{Зан}$**), обчислюється як загальна сума поповнення платником з поточного рахунка його електронного рахунка (**$\Sigma\text{Попрах}$**) за вирахуванням загальної суми акцизного податку, що міститься в зареєстрованих в Системі електронного адміністрування реалізації пального заявках на поповнення обсягів залишку пального (**$\Sigma\text{Ап}$**) з урахуванням коригувань до цих заявок такого платника. Такі суми обчислюються наростаючим підсумком починаючи з 1 березня 2016 р.

У разі збільшення обсягу пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД з одночасним зменшенням обсягів пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД такий платник податку може оформити заявку на поповнення обсягів залишку пального, в якій зазначаються обсяги пального, які збільшуються та які зменшуються.

Якщо суми акцизного податку на таке пальне є рівними, така заявка оформляється з нульовою сумою акцизного податку і реєструється без зміни показника (**$\Sigma\text{Ап}$**).

У разі коли сума акцизного податку на пальне, обсяги залишку якого збільшуються, є більшою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого зменшується у зв'язку із зміною їх фізико-хімічних показників, заявка на поповнення обсягу залишку пального оформляється на суму різниці сум акцизного

податку, розрахованих за відповідними ставками з відповідних обсягів залишку пального, що збільшуються та зменшуються, та реєструється із збільшенням показника (**ΣAn**).

У разі коли сума акцизного податку на пальне, обсяги залишків якого збільшуються, є меншою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяги залишку якого зменшуються у зв'язку із зміною їх фізико-хімічних показників, заявка на поповнення обсягу залишку пального оформляється з нульовою сумою акцизного податку і реєструється без зміни показника (**ΣAn**).

У разі виявлення помилок у зареєстрованих заявках на поповнення обсягів залишку пального платник податку має право в межах 365 днів з дати складення заявки зареєструвати коригування до такої заявки, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг пального в межах обсягів залишків пального (**$\Sigma A_{\text{Накл}}$**). Зазначене коригування до заявки на поповнення обсягу залишку пального повинне відображатися у декларації з акцизного податку за період, в якому відбулося таке коригування.

Акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (переооброблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, з 1 січня 2017 р. повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками та рівнемірами – лічильниками рівня таких товарів у резервуарі, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівномірів-лічильників рівня пального у резервуарі. Треба зазначити, що відповідно до п. 128-1.1 ПКУ вивезення пального з території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника контролюючого органу на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску тягнуть за собою накладання штрафу – 200 відсотків вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15 000 гривень.

Відповідно до п. 120-2.1 ПКУ у разі порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації акцизних накладних і розрахунків коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних тягне за собою накладання штрафу в розмірі:

- 2 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації до 15 календарних днів;
- 10 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 20 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- 30 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 31 до 90 календарних днів;
- 40 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації на 91 і більше календарних днів.

Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних протягом більше як 120 календарних днів

після дати, на яку платник зобов'язаний скласти податкову накладну і розрахунок коригування тягне за собою накладання штрафу в розмірі 50 відсотків суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, на які платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну і розрахунок коригування.

5.5. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з акцизного податку

Базовий податковий період для сплати акцизного податку є календарний місяць. Декларація з акцизного податку подається всіма платниками акцизного податку (крім імпортерів підакцизних товарів) подається щомісяця не пізніше 20 числа 20 числа наступного звітного (податкового) періоду.

Форма Декларації акцизного податку затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» № 14 від 23 січня 2015 р. Декларація складається із загальної частини, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, та шести розділів, що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, додатків розрахунків для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюється працівниками Державної фіскальної служби України.

У загальній частині Декларації платник вказує тип поданої Декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), звітний (податковий) період, за який подається Декларація, а у разі уточнення показників попередніх звітних періодів – також звітний (податковий) період, що уточнюється. Для уточнюючої декларації звітний (податковий) період та звітний (податковий) період, що уточнюється, заповнюються однаковими значеннями, що відповідають звітному (податковому) періоду, що уточнюється.

У Декларації вказуються згідно з реєстраційними документами повне найменування та код за ЄДРПОУ для юридичної особи (відокремленого підрозділу) та прізвище, ім'я, по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта – для фізичної особи – платника податку. Серію та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Місце провадження діяльності зазначають суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів.

Усі показники у Декларації (крім додатків) проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами. Декларація підписується: керівником платника або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу; фізичною особою – платником або його законним представником.

Декларація за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до контролюючого органу за місцем реєстрації такого платника. Місцем реєстрації платника, що є суб'єктом господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, є місцезнаходження пункту продажу товарів.

Платник акцизного податку, який має діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право провадження діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, зобов'язаний подавати Декларацію за кожний звітний (податковий) період незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

Декларація подається до контролюючого органу особисто платником або уповноваженою ним особою, або надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, або надається засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі подання платником до контролюючого органу Декларації, заповненої з порушеннями вимог, такий контролюючий орган зобов'язаний надати такому платнику письмове повідомлення про відмову у прийнятті Декларації із зазначенням причин такої відмови: у разі отримання поштою або засобами електронного зв'язку – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання, у разі отримання особисто – протягом трьох робочих днів з дня її отримання. У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті Декларації платник має право подати нову Декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання або оскаржити рішення контролюючого органу у встановленому законодавством порядку.

Платник, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт недоплати – заниження податкового зобов'язання минулих звітних (податкових) періодів, зобов'язаний надати:

- або уточнюючу Декларацію разом із розрахунком суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків такої суми до подання уточнюючої Декларації;
- або розрахунок суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах (додаток 8) у складі звітної (звітної нової) Декларації за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, і сплатити суму податкового зобов'язання за звітний (податковий) період, суму недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків суми такої недоплати до подання звітної (звітної нової) Декларації.

Якщо після подачі Декларації за звітний період платник подає нову Декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку її подання за такий самий звітний період, штрафи не застосовуються.

Структура декларації акцизного податку та додатків до неї наведена у **табл. 5.4**.

Сплата податкових зобов'язань акцизного податку проводиться протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання декларації акцизного податку до контролюючого органу.

Суми акцизного податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований та виробниками тютюнових виробів сплачується під час придбання акцизних марок. Суми податку з урахуванням

Таблиця 5.1 – Структура декларації акцизного податку та додатків до неї

Декларація	Назва
Декларація акцизного податку	Розділ А. Податкові зобов'язання із спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива та продуктів із вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше
	Розділ Б. Податкові зобов'язання з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну (в тому числі тютюнової сировини, тютюнових відходів)
	Розділ В. Податкові зобов'язання з реалізації товарів
	Розділ Г. Податкові зобов'язання з автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів (включаючи мопеди), велосипедів з допоміжним мотором, з колясками або без них, моторних транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, моторних транспортних засобів для перевезення вантажів
	Розділ Е. Податкові зобов'язання з оптового постачання електричної енергії та з виробництва електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії
Додаток 1	Розрахунок суми акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), на які встановлено специфічні ставки акцизного податку (крім реалізації роздрібної торгівлі підакцизних товарів, реалізації пального)
Додаток 1-1	Розрахунок суми акцизного податку з реалізації пального
Додаток 2	Розрахунок суми акцизного податку з тютюнових виробів, на які встановлено специфічні та адвалорні ставки акцизного податку одночасно
Додаток 3	Розрахунок суми акцизного податку з алкогольних напоїв (ст. 225 розділу VI Кодексу)
Додаток 4	Розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню, звільняються від оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою
Додаток 5	Розрахунок суми акцизного податку з втрачених марок акцизного податку, що були придбані для маркування тютюнових виробів
Додаток 6	Розрахунок суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів
Додаток 7	Розрахунок суми акцизного податку з оптового постачання електричної енергії та виробництва електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії
Додаток 8	Розрахунок суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах
Додаток 9	Заява про порушення особою, яка реалізує пальне, порядку заповнення та порядку реєстрації акцизної накладної / розрахунку коригування
Додаток 10	Зразок доповнення до декларації акцизного податку відповідно до п. 46.4 ст. 46 глави 2 розділу II Кодексу

мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом п'яти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою на день подання податкової декларації. Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику не пізніше дати відвантаження готової продукції власнику. Акцизний податок при імпорті підакцизних товарів сплачується до або в день подання митної декларації.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Охарактеризуйте генезис розвитку акцизного податку в Україні.
2. Назвіть платників акцизного податку.
3. Як визначається об'єкт оподаткування акцизного податку залежно від виду підакцизного товару?
4. Що є базою оподаткування акцизного податку залежно від виду підакцизного податку?
5. Як визначається база оподаткування акцизного товару з товарів, які ввозяться на митну територію України?
6. Охарактеризуйте порядок оформлення акцизних накладних при реалізації пального.
7. Який порядок оподаткування акцизним податком деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання?
8. Охарактеризуйте особливий порядок нарахування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів.
9. Охарактеризуйте особливий порядок нарахування акцизним податком операцій при реалізації пального.
10. Які види акцизних марок на алкогольні напої і тютюнові вироби існують?
11. Які є види ставок акцизного податку?
12. Поясніть мету утворення акцизних складів.
13. Охарактеризуйте сутність електронного адміністрування реалізації пального.
14. Розкрийте особливості виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів.
15. Як здійснюється оподаткування акцизного податку з тютюнових виробів за адвалерними ставками?
16. В чому полягають особливості оподаткування акцизним податком з товарів, які ввозяться на митну територію України?
17. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань акцизного податку?
18. Як здійснюється реєстрація акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних на обсяг реалізованого пального?
19. В чому полягає контроль за сплатою акцизного податку?
20. Охарактеризуйте порядок сплати акцизного податку залежно від виду підакцизних товарів.

21. Охарактеризуйте особливості порядку реєстрації товарно-транспортних накладних при переміщенні спирту і алкогольних напоїв.

22. Охарактеризуйте порядок коригування податкових зобов'язань акцизного податку при реалізації пального.

23. Охарактеризуйте порядок нарахування акцизного податку для транспортних засобів.

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з акцизного податку.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Не є об'єктом оподаткування акцизним податком:

- a) оптове постачання електричної енергії;
- b) оптова реалізація алкогольних напоїв;
- c) ввезення на митну територію України вантажного автомобільного транспорту;
- d) ввезення на митну територію України легкового автомобільного транспорту;
- e) роздрібна реалізація пального.

2. Операції з підакцизними товарами, які звільнені від оподаткування:

- a) оптове постачання електричної енергії;
- b) оптова реалізація алкогольних напоїв;
- c) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у легковий автомобіль;
- d) ввезення на митну територію України легкового автомобільного транспорту;
- e) реалізація відходів тютюнової сировини для знищення.

3. Адвалерна ставка акцизного податку встановлена тільки для:

- a) електричної енергії;
- b) пального;
- c) тютюнові вироби;
- d) алкогольна напої;
- e) легкові автомобілі.

4. Адвалерна і специфічні одночасно ставки акцизного податку встановлені тільки для:

- a) електричної енергії;
- b) пального;
- c) сигарети без фільтру;
- d) алкогольна напої;
- e) легкові автомобілі.

5. Акцизний податок з товарів, вироблених на митній території України за ставками в іноземній валюті сплачується у національній валюті, що розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти Національного банку України:

- а) що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу;
- б) що діє на перший день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- в) що діє на двадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- г) що діє на п'ятнадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- д) що діє на перший день кварталу, що передує кварталу в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу.

6. При роздрібній торгівлі підакцизними товарами акцизний податок за ставками в іноземній валюті розраховується у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти Національного банку України:

- а) що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу;
- б) що діє на перший день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- в) що діє на двадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- г) що діє на п'ятнадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- д) що діє на перший день кварталу, що передує кварталу в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу.

7. Акцизна накладна складається в електронній формі при:

- а) реалізації легкового автомобіля;
- б) реалізації електричної енергії;
- в) при ввезенні на митну територію України алкогольних напоїв;
- г) при ввезенні на митну територію України пального;
- д) реалізації пального.

8. Не є об'єктом оподаткування акцизним податком передача пального:

- а) за договором комісії;
- б) за договором міни;
- в) за договором доручення;

- d) за договором дарування;
- e) за договором зберігання.

9. Акцизна накладна реєструється у Єдиному реєстрі акцизних накладних:

- a) у день їх складання;
- b) не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання;
- c) не пізніше десяти календарних днів, наступних за датою їх складання;
- d) не пізніше п'яти календарних днів, наступних за датою їх складання;
- e) не пізніше двадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання.

10. Акцизні склади утворюються із запобіганням та боротьби з незаконним виробництвом і обігом:

- a) тютюнових виробів;
- b) лікєро-горілочаних виробів та пального;
- c) алкогольних напоїв;
- d) легкових автомобілів;
- e) електричної енергії.

11. Товарно-транспортні накладні на перевезення лікєро-горілочаних виробів повинні бути:

- a) підписані підприємством з якого відвантажується продукція;
- b) підписані представником контролюючого органу;
- c) внесені до Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв;
- d) підписані підприємством на якому вироблена продукція;
- e) підписані підприємством – відвантажника, внесені до Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв, підписані представником контролюючого органу.

12. Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку при роздрібній реалізації підакцизних товарів фізичним особам – підприємцям платниками єдиного податку є:

- a) дата оформлення розрахункового документа;
- b) дата підписання акту приймання-передачі продукції;
- c) дата надходження оплати за проданий товар;
- d) дата фізичного відпуску;
- e) дата передачі продукції.

13. Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку при постачанні електричної енергії є:

- a) дата оформлення розрахункового документа;
- b) дата підписання акту приймання-передачі продукції;
- c) дата надходження оплати за проданий товар;

- d) дата фізичного відпуску;
- e) дата передачі продукції.

14. Одиницею обліку обсягів палива в Системі електронного адміністрування реалізації пального є:

- a) літри, приведені до температури 15 °С;
- b) літри, приведені до температури 20 °С;
- c) літри;
- d) кілограми;
- e) тони.

15. Розрахунок коригування до акцизної накладної, що передбачає зменшення реалізації пального покупцю – не платнику акцизного податку виписується і реєструється в Системі електронного адміністрування реалізації пального є:

- a) виписується і реєструється в особу, яка реалізує паливо;
- b) виписується особою, яка реалізувала паливо, і реєструється отримувачем пального;
- c) виписується і реєструється отримувачем пального;
- d) виписується отримувачем пального і реєструється особою, яка реалізувала паливо;
- e) виписується і реєструється одночасно особою, що реалізувала палива, і отримувачем пального.

16. Юридичні особи та фізичні особи – підприємці при здійсненні реалізації пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку з реалізації пального за такими строками:

- a) не пізніше ніж за трьох робочих днів до початку здійснення реалізації пального;
- b) до 15 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- c) до 20 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- d) до 25 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- e) до 10 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального.

17. При поверненні акцизних марок покупець марок:

- a) сума сплаченого акцизного податку повертається або зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок не відшкодовується;
- b) сума сплаченого акцизного податку повертається або зараховується в рахунок

майбутніх платежів, вартість акцизних марок повертається;

- с) сума сплаченого акцизного податку і вартість акцизних марок повертається;
- д) сума сплаченого акцизного податку зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок не повертається;
- е) сума сплаченого акцизного податку зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок повертається.

18. Акцизна марка для тютюнових виробів імпортного виробництва у соляровій гамі:

- а) синій;
- б) зелений;
- с) фіолетовий;
- д) оранжевий;
- е) червоний.

19. Маркування підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового:

- а) понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць;
- б) понад 7,5 відсотка об'ємних одиниць;
- с) понад 9,5 відсотка об'ємних одиниць;
- д) понад 10,5 відсотка об'ємних одиниць;
- е) понад 12,5 відсотка об'ємних одиниць.

20. Встановлення максимальних роздрібних цін тютюнових виробів здійснюється виробником шляхом подання:

- а) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- б) довідки про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- с) заявки-розрахунку про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- д) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 15 числа місяця;
- е) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 5 числа місяця.

Тема 6. Оподаткування юридичних осіб податком на прибуток

- 6.1. Економічна сутність податку на прибуток
- 6.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на прибуток
- 6.3. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій
- 6.4. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств

6.1. Економічна сутність податку на прибуток

Податок на прибуток підприємств – одна з найрозвиненіших форм оподаткування, яка має багатовікову історію. Цей податок є платою з боку виробництва за сприятливі умови господарювання, тобто вилучаючи частину доходів юридичних осіб, держава гарантує їм ефективніше використання капіталу, що залишається в їх розпорядженні. Податок на прибуток за своєю економічною сутністю є прямим податком. Його розмір прямо залежить від розміру прибутку платника. Тому його вплив на результати господарської діяльності досить істотний [164, с. 184].

Оподаткування прибутку здійснюється за допомогою відповідного механізму, який характеризується як система спеціально розроблених і законодавчо закріплених форм і методів оподаткування фізичних та юридичних осіб. До основних елементів механізму оподаткування прибутку належать: об'єкти оподаткування, податкові ставки та податкові пільги [163, с. 97].

В Україні податок на прибуток підприємств почали застосовувати з 1991 р., закріпився, як основний вид прямого податку з юридичних осіб на підставі Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з 1995 р.. Відповідний фінансово-правовий акт неодноразово змінювався, така нестабільність нормативно-правової бази негативно вплинула на діяльність підприємств [163, с. 98]. Сьогодні набирають чинності нові правила обкладення податком на прибуток, встановлені у розділі III ПКУ, що мають на меті стабілізувати процес оподаткування суб'єктів господарювання [164, с. 184].

Досвід України у створенні системи оподаткування прибутку (доходу) свідчить про брак чіткої державної концепції податкової політики. Протягом 1991–1997 років неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. У цей період об'єктами оподаткування послідовно були: 1991 р. – прибуток, 1992 р. – валовий дохід, 1993 р. (перший квартал) – прибуток, 1993 (з другого кварталу) – 1994 роки – валовий дохід, 1995–1997 роки (до 1 липня) – прибуток, що визначався коригуванням балансового

прибутку, з 1 липня 1997 р. – прибуток, що визначався через коригування валового доходу. Непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створювали значні труднощі для платників податків і справили негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності в цілому [224].

У світовій практиці податок на прибуток підприємства є однією з основних частин бюджету будь-якої країни, причому у більшості країн ставка податку не є єдино визначеною – існують знижені, мінімальні й максимальні ставки податку (**табл. 6.1**) [238].

Таблиця 6.1 – Ставки податку на прибуток держав Європи

№ з/п	Держави Європейського союзу	Ставки податку на прибуток
1	Албанія	10%
2	Австрія	55%
3	Білорусь	15%
4	Бельгія	50% (без урахування 13,07% соціального забезпечення, виплачуваного робітнику, а також за винятком 32% соціального забезпечення, виплачуваного роботодавцем)
5	Боснія і Герцеговина	0%
6	Болгарія	10%
7	Хорватія	40% (за винятком 35,2% загальної суми страховки, стягнутої з доходів)
8	Кіпр	35%
9	Чехія	22%
10	Данія	55,56% (у тому числі 8% соціального забезпечення, виплачуваних робітнику, але виключаючи 0,42–1,48% церковного податку на членів національної церкви Данії)
11	Естонія	20% (+2,4% страхування на випадок безробіття, 0,8% оплачується роботодавцем, 1,6% сплачує робітник, а 33% соціального забезпечення, яке виплачується до того бруто заробітної плати роботодавцем) близько 57,8 в цілому.
12	Фінляндія	56,05% до 62,05% в залежності від муніципалітету, в тому числі 7,8% внески на соціальне страхування та за винятком внеску роботодавця, який в середньому становить 20,88%
13	Франція	49% (45% +4% для щорічного доходу вище 500 000 євро)
14	Німеччина	45% (13,5% початкового рівня приблизно податок на дохід у розмірі вище 8,004 євро в рік й поступово зростає мікроскопічних кроками до 45%, весь дохід нижче порога 8,004 євро в рік не обкладається податком – 0% ставка податку.
15	Греція	53 (45%+8% Солідарного податку)
16	Угорщина	15% (додаткові внески у розмірі 10% від соціального забезпечення співробітників та 24% соціального забезпечення роботодавцем та охорона здоров'я 7% від роботодавця
17	Ісландія	46,24%

Продовження таблиці 6.1

№ з/п	Держави Європейського союзу	Ставки податку на прибуток
18	Ірландія	52% (PAYE дохід 40% додаткові внески у розмірі 4%, пов'язані з оплатою праці соціального страхування (PRSI), та 8% Універсальний Social Charge (OCK)). Додаткова плата у розмірі 3% відноситься до людей, які мають дохід від самозайнятої вище 100 000 євро, незалежно від віку
19	Італія	45%
20	Латвія	23%
21	Ліхтенштейн	17,89% (11,6% на соціальне забезпечення розподіляються між роботодавцем та робітником) 100 000 доларів США доходу дає 7,6% ставки податку на прибуток. 0% податок на приріст капіталу.
22	Литва	5,5% (в тому числі 15% податку на прибуток, 34% соціального страхування, 6% медичного страхування)
23	Люксембург	40%
24	Республіка Македонія	37% (25) (в тому числі податку на прибуток 10% обов'язкове державне пенсійне 18% , обов'язкове державне медичне страхування 7,3% по обов'язковому страхуванню от безробіття 1,2% по обов'язковому страхуванню тілесних ушкоджень 0,5%)
25	Мальта	35%
26	Чорногорія	9%
27	Нідерланди	52%
28	Норвегія	46,9 (53,5% в тому числі 14,1% внесків у Фонд соціального забезпечення зі сторони роботодавця. Всі податки включають платежів 8,2% в Пенсійний фонд)
29	Польща	19%
30	Португалія	46,5% додаткові внески в розмірі 11% соціального забезпечення працівника та 23,75% соціального забезпечення роботодавцем).
31	Румунія	45% (включає в себе податки на соціальне страхування від робітника та роботодавця.)
32	Сербія	10–52% податок на приріст капіталу 15% стандартна ставка податку на прибуток 10% додаткові внески робітника. 13% Державний Пенсійний фонд. 6,5% фонду охорони здоров'я, 0,5% фонду безробіття; додаткові внески роботодавця 11% Державний Пенсійний фонд, 6,5% фонд охорони здоров'я, 0,5% фонд безробіття, максимальні внески блоковані (сума змінюється щомісячно), додатковий податок на високі зарплати (після 3 рада середньої заробітної плати додаткові 10%, після 6 – додаткові 15))
33	Словаччина	19% (податкові внески на 4% охорону здоров'я робітника та 10% медичної допомоги зі сторони роботодавця, 94% соціального забезпечення робітника 19,4% соціального забезпечення роботодавцем)
34	Словенія	50%
35	Іспанія	42%
36	Швеція	56,6% (67% включаючи соціальне забезпечення, що виплачується роботодавцем)
37	Швейцарія	40%
38	Україні	17%
39	Великобританія	47% (45% загального числа складає податок на доходи вище £150000, 40% – на доходи від £42000 до £150000, 20% – від £11000 до £42000, 0% – доходи, нижчі £11000)

Сполучені Штати Америки посилюють регулюючий вплив федерального податку на прибуток корпорацій шляхом його поступового стягнення. Основна ставка – 34%. Але за перших \$50 тисяч прибутку сплачується 15% податку, за наступних \$25 тисяч підприємств... – 25%, за залишок від зазначених сум – 34%. Це позитивно впливає на діяльність підприємств малого бізнесу та слугує протидією надмірній концентрації виробництва і його монополізації [224, с. 140].

Законом України № 71-VIII від 28 грудня 2014 р. з 1 січня 2015 р. внесено низку змін до Податкового кодексу України. Фактично з 1 січня 2015 р. взагалі ліквідується поняття «податковий облік» для податку на прибуток, а весь облік віднині буде утворюватися виключно за правилами бухгалтерського обліку (згідно національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності), що прямо визначено пп. 134.1.1 ПКУ.

Відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ встановлено, що для великих платників податку на прибуток (річний обсяг за минулий рік за вирахуванням ПДВ більше 20 млн грн.) встановлюється необхідність ще розраховувати так звані «податкові коригування» та на відповідні суми коригувати свій бухгалтерський фінансовий результат з метою оподаткування. Невеликі підприємства з 1 січня 2015 р. сплачують податок прибуток з суми бухгалтерського прибутку, а великі підприємства – сплачують податок на прибуток, що сформований за даними бухгалтерського обліку, який скоригований на різниці.

Платники податку на прибуток відповідно до ст. 133.1 ПКУ представлені схематично на **рис. 6.1**.

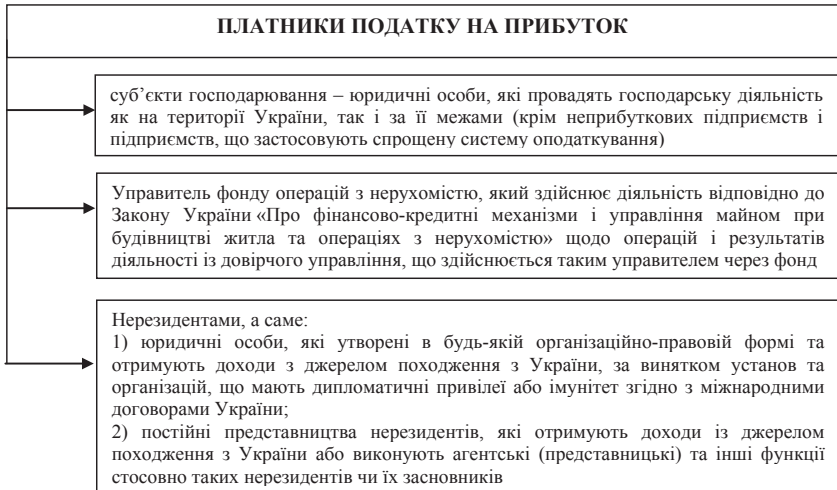


Рис. 6.1. Платники податку на прибуток України

Не платники податку на прибуток представлені схематично на **рис. 6.2**.

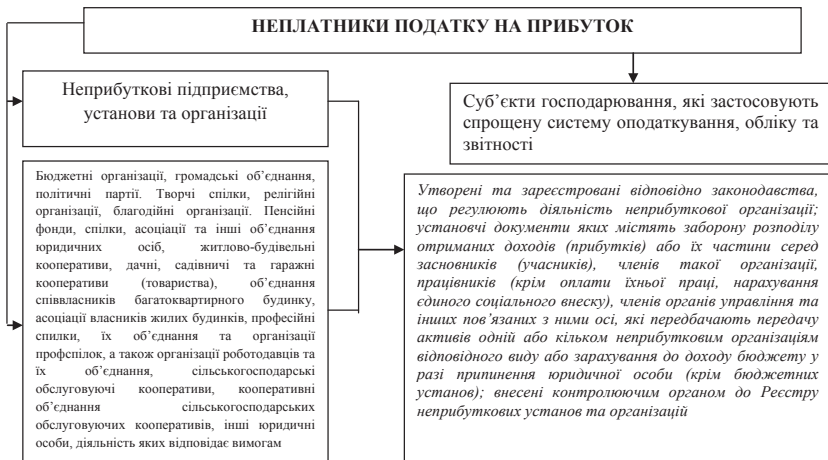


Рис. 6.2. Неплатники податку на прибуток підприємств

Треба зазначити, що доходи (прибутки) неприбуткові організації використовують виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямків діяльності, визначених її установчими документами. У разі недотримання неприбутковою організацією зазначених умов, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, який встановлено для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податок на прибуток повинен розрахуватися виходячи із загальної суми операцій нецільового використання коштів. При цьому, неприбуткова організація виключається контролюючими органами з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

З першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому вчинено порушення, і до кінця року, неприбуткова організація щоквартально подає до контролюючого органу фінансову і податкову звітність з податку на прибуток (з наростаючими підсумками) та сплачує податок на прибуток. Крім того, нараховуються штрафні санкції та пеня.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» № 440 від 13 липня 2016 р. затверджені ознаки неприбутковості організації. Присвоєння неприбутковій організації ознаки неприбутковості здійснює контролюючий орган за основним місцем обліку неприбуткової організації.

Для включення до Реєстру неприбуткова організація повинна подати до контролюючого органу реєстраційну заяву за формою 1-РН, яка засвідчується підписом керівника або представника такої організації та скріплені печаткою (за наявності) копії установчих документів неприбуткової організації, а житлово-будівельні кооперативи також засвідчені підписом керівника або представника такого кооперативу та скріплені печаткою (за наявності) копії документів, що підтверджують дату прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку та факт спорудження або придбання такого будинку житлово-будівельним (житловим) кооперативом.

Реєстраційна заява та копії зазначених документів подаються неприбутковою організацією в один із таких способів: особисто керівником або представником неприбуткової організації (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та її повноважень) або уповноваженою на це особою; поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення; засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством, якщо установчі документи оприлюднені на порталі електронних сервісів відповідно до Закону; державному реєстратору як додаток до заяви про державну реєстрацію. Така заява в електронній формі в установленому порядку передається технічним адміністратором Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань до контролюючих органів разом з відомостями про державну реєстрацію утворення юридичної особи згідно із Законом.

За результатами розгляду реєстраційної заяви та документів, що додаються до неї, протягом 14 календарних днів з дня їх отримання контролюючим органом приймається рішення про: включення, повторне включення, відмову у включенні неприбуткової організації до Реєстру; виключення неприбуткової організації з Реєстру; зміну ознаки неприбутковості. Виключення неприбуткової організації з Реєстру здійснюється шляхом скасування присвоєної їй ознаки неприбутковості.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» № 553 від 17 червня 2016 р. неприбуткові організації, які не порушували вимог Кодексу, подають звіт за базовий податковий (звітний) період – календарний рік протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. При цьому такі неприбуткові організації Звіт за звітні податкові періоди, що дорівнюють «І кварталу», «Півріччю», «Трьом кварталам», не подають.

Подання фінансової звітності разом зі Звітом здійснюється за бажанням неприбуткової організації. При цьому у відповідних клітинках поля «Відомості про одночасне подання до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації форм фінансової звітності» Звіту робиться позначка «+» про подання відповідних форм фінансової звітності.

Дані, наведені у Звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку та відповідати вимогам щодо складання податкової звітності. Достовірність даних

підтверджується підписами керівника (уповноваженої особи) неприбуткової організації і головного бухгалтера (особи, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання Звіту до контролюючого органу) та засвідчується печаткою (за наявності).

Звіт складається із заголовної, основної частини та додатків, які є невід'ємною частиною Звіту.

Основна частина Звіту складається з двох частин, а саме:

- частина I Звіту. Заповнюють всі неприбуткові організації у рядках 1.1 – 1.16 відображаються доходи, одержані неприбутковими організаціями, а у рядках 2.1–2.6 – суми видатків. У рядку 1.15 відображається загальна сума отриманих неприбутковою організацією безоплатних надходжень або надходжень у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, з яких: благодійна допомога; гуманітарна; суми коштів або вартість товарів, робіт, послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) неприбутковій організації.

Аналогічно відображаються видатки неприбуткової організації щодо використаних безоплатних надходжень або надходжень у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань (рядок 2.6 та рядки 2.6.1, 2.6.2 ГД, 2.6.3 відповідно). При цьому до рядка 2.6.2 ГД переноситься сумарне значення граfi 8 розділу 3 додатка ГД Звіту.

Рядок 1.16 передбачений для відображення інших доходів, які не включені до рядків 1.1 – 1.15 Звіту.

- частина II Звіту. У рядки 3 – 6 другої частини Звіту заповнюється лише неприбутковими організаціями, які недотримались вимог законодавства.

Об'єкт оподаткування відображається у рядку 5 Звіту та розраховується від суми коштів, витрачених не за цільовим призначенням, зазначеної у рядку 3 (у т. ч. гуманітарної допомоги – рядок 3.1 ГД), та суми доходу (прибутку) або її частини, що була розподілена серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб, зазначеної у рядку 4.

Сума самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток за ставкою відображається у рядку 6.

Рядок 7 Розділу «Виправлення помилок» Звіту заповнюється у разі самостійного виправлення помилок, що містяться у раніше поданих Звітах. Сума штрафу нараховується та сплачується платником самостійно та відображається:

- у розмірі 5% – у разі відображення недоплати у складі Звіту, який подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (показник переноситься з рядка 6 таблиці 2 додатка ВП);
- у рядку 10 – у розмірі 3% у разі відображення недоплати в уточнюючому Звіті (розраховується від суми зобов'язання, що має позитивне значення, відображеного у рядку 7 уточнюючого Звіту).

Податковий звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткових організацій має два додатку.

Перший додаток ВП до Звіту подається у разі самостійного виправлення помилок у складі Звіту (звітного або звітного нового), в якому наводиться інформація про виправлені помилки у раніше поданому Звіті. Додаток ВП складається з двох таблиць. Таблиця 1 призначена для врахування помилок у звітному (податковому) періоді, що настає за періодом, у якому виявлено помилку(и). У таблиці 2 відображаються результати виправлення помилок. Додаток ВП надається у разі виправлення помилок, пов'язаних з обчисленням податкового зобов'язання, у разі витрачання коштів за нецільовим призначенням та розподілу доходів (прибутків) організації серед засновників (учасників), її членів, працівників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Водночас у разі необхідності уточнення показників, які відображаються у частині I Звіту, неприбутковою організацією також може бути поданий уточнюючий Звіт або Звіт з позначкою «звітний новий», навіть якщо це не призводить до визначення податкових зобов'язань.

Другий додаток ГД до Звіту подається неприбутковими організаціями в обов'язковому порядку при здійсненні операцій з гуманітарною допомогою. Додаток ГД доповнено новим розділом «Гуманітарна допомога, використана не за цільовим призначенням за звітний (податковий) рік». Розділ 2 «Отримано гуманітарну допомогу за звітний (податковий) рік» додатку ГД доповнено даними митної декларації, за якою було ввезено товар на митну територію України (дата, номер, код товару за УКТ ЗЕД).

Відповідно до ст. 142 ПКУ звільняються від оподаткування податку на прибуток наступні підприємства на організації:

- засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, де кількість інвалідів, які мають не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, при наявності дозволу на право користування такою пільгою;
- на період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічну безпечну зону Чорнобильська АЕС;
- одержувачі міжнародної технічної допомоги для реалізації міжнародної програми – План здійснення заходів на об'єкти «Укриття».

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів такі платники податку зобов'язані збільшити податкові зобов'язання з податку на прибуток та сплатити пеню.

Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про національний банк України».

6.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на прибуток

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають..

При здійсненні коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).
- При здійсненні коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:
- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Річний дохід від будь-якої діяльності включає дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Відповідно до ст. 136 ПК України встановлені ставки податку на прибуток, що схематично представлені на **рис. 6.3**.

СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК	
→	18% – базова (основна) ставка
→	3% – за договорами страхування
→	0% – за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії
→	0%, 4%, 6%, 12%, 15% та 20% – доходи нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом походження з України
→	10% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів; 18% – від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю
→	18% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей з 1 січня по 31 грудня 2017 р.; 24% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей з 1 січня по 31 грудня 2018 р.; 26% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей з 1 січня по 31 грудня 2019 р.; 28% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей з 1 січня по 31 грудня 2020 р.; 30% – від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей з 1 січня 2021 р.

Рис. 6.3. Ставки податку на прибуток

Об'єкт оподаткування податком на прибуток схематично представлено на **рис. 6.4.**

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК	
→	ПРИБУТОК із джерел походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення, зменшення) фінансового результату , визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на РІЗНИЦІ
→	ДОХІД ЗА ДОГОВОРАМИ СТРАХУВАННЯ
→	ДОХІД (ПРИБУТОК) НЕРЕЗИДЕНТА , що підлягає оподаткуванню, з джерелом походження з України
→	ДОХІД , отриманий від здійснення випуску та проведення лотерей
→	ДОХІД ОПЕРАТОРІВ , отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю

Рис. 6.4. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств

Виробники сільськогосподарської продукції – платники податку на прибуток, фінансовий результат до оподаткування обчислюють шляхом зменшення фінансового результату за минулий рік на фінансовий результат за перше півріччя такого року та збільшення на фінансовий результат за перше півріччя поточного року.

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

Різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат поділено на три основні групи, що представлено схематично на **рис. 6.5**.

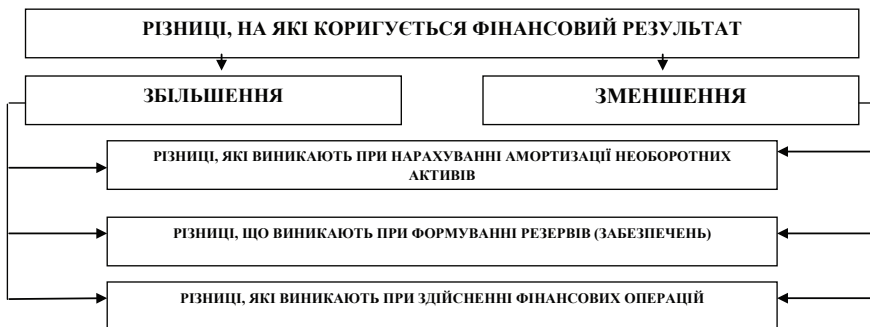


Рис. 6.5. Види різниць, на які коригується фінансовий результат платників податку на прибуток

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, схематично представлено на **рис. 6.6**.

Відповідно до пп. 14.1.138 ПКУ основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).



Рис. 6.6. Різниця, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень. При цьому вартість основних засобів та нематеріальних активів визначається без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Термін «невиробничі основні засоби» означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів представлено у **табл. 6.2**.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки.

Таблиця 6.2 – Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
З них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Відповідно до пп. 14.1.120 ПКУ нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів представлені у **табл. 6.3**.

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку на прибуток самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Різнici, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), схематично представлені на **рис. 6.7**.

Таблиця 6.3 – Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (без даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 років
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

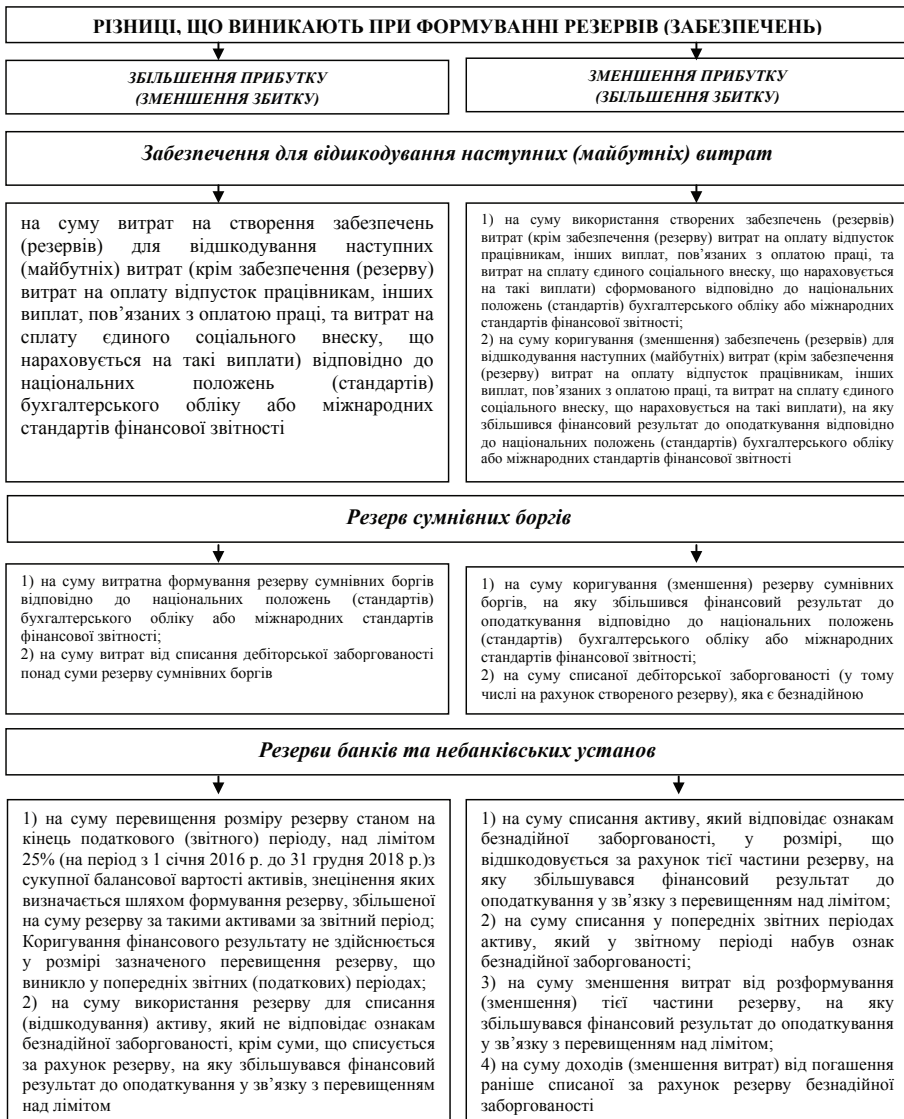


Рис. 6.7. Різниця, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Безнадійна заборгованість повинна відповідати одній з таких ознак (пп. 14.1.11 ПКУ):

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;
- прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб – заборгованість, яка не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);
- актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;
- сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;
- прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Відповідно до ст. 259 ЦКУ позовна давність, встановлена законом, представлена у **табл. 6.4.**

Банки та небанківські фінансові установи, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, корпоративних інвестиційних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів, визнають для оподаткування резерв, сформований у зв'язку із знеціненням (зменшенням корисності) активів згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності не змінює фінансовий результат до оподаткування, крім встановлених законодавством різниць.

Таблиця 6.4 – Строки позовної давності

Випадки застосування строку позовної давності		Строк позовної давності	Підстава
Загальна позовна давність		3 роки	Ст. 257 ЦКУ
<i>Щодо виконання окремих видів договорів</i>			
Договір дарування	Розірвання договору	1 рік	Ст. 728 ЦКУ
Договір підряду на капітальне будівництво	виявлення недоліків некапітальних конструкцій	1 рік з дня прийняття роботи замовником при виявленні недоліків за звичайного способу прийняття роботи	Абз. 2 ч. 3 ст. 322 ГКУ
		2 роки з дня прийняття роботи замовником, коли недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи	
	виявлення недоліків капітальних конструкцій	3 роки з дня прийняття роботи замовником при виявленні недоліків за звичайного способу прийняття роботи	Абз. 3 ч. 3 ст. 322 ГКУ
		10 років з дня прийняття роботи замовником, коли недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи	
	відшкодування збитків, завданих замовникові протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань чи аварій	30 років з дня прийняття роботи замовником	Абз. 4 ч. 3 ст. 322 ГКУ
Договір підряду на проведення проектних і досліджувальних робіт	відшкодування замовнику збитків, спричинених недоліками проекту	10 років з дня прийняття побудованого об'єкта	Ч. 5 ст. 324 ГКУ
	відшкодування замовнику збитків, завданих протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань, аварій, обрушень	30 років з дня прийняття побудованого об'єкта	
Договір поруки	припинення договору	після закінчення строку, встановленого в договорі поруки	Ч. 4 ст. 559 ЦКУ
		6 місяців з дня настання строку виконання основного зобов'язання, якщо кредитор не пред'явить вимоги до поручителя	
		1 рік з дня укладення договору поруки, якщо кредитор не пред'явить позову до поручителя	

Продовження таблиці 6.4

Випадки застосування строку позовної давності		Строк позовної давності	Підстава
Договір оренди (найму)	щодо вимог по відшкодуванню наймодавцю збитків у зв'язку з пошкодженням речі	1 рік з моменту повернення речі наймачем	Ст. 786 ЦКУ
	щодо вимог по відшкодуванню наймачеві витрат на поліпшення речі	1 рік з моменту припинення договору найму	
Договір побутового підяду	вимога про безоплатне усунення недоліків роботи, виконаної за договором	10 років з моменту прийняття роботи, якщо такі недоліки можуть становити небезпеку для життя або здоров'я замовника	Ч. 3 ст. 872 ЦКУ
		2 роки з дня прийняття виконаної роботи у разі відсутності гарантійного чи іншого строку, встановленого законодавством або договором	Абз. 7 ч. 3 ст. 10 Закону № 1023-XII
Спеціальні строки позовної давності			
Стягнення неустойки (штрафу, пені)		1 рік	П. 1 ч. 2 ст. 258 ЦКУ
Спростування недостовірної інформації, розміщеної у засобах масової інформації		1 рік з дня розміщення відомостей у засобах масової інформації або з дня, коли особа довідалася чи могла довідатися про ці відомості	П. 2 ч. 2 ст. 258 ЦКУ
Переведення на співвласника прав та обов'язків покупця у разі порушення переважного права купівлі частки у праві спільної часткової власності		1 рік	П. 3 ч. 2 ст. 258 ЦКУ, ч. 4 ст. 362 ЦКУ
Виявлення недоліків проданого товару		1 рік з дня виявлення недоліків у межах гарантійного строку	Ст. 681 ЦКУ
		6 місяців з дня встановлення покупцем у належному порядку недоліків поставлених йому товарів	Ч. 8 ст. 269 ГКУ
Перевезення вантажу, пошти		1 рік з моменту, що визначається відповідно до транспортних кодексів (статутів)	Ст. 925 ЦКУ
Оскарження дій виконавця заповіту		1 рік	Ст. 1293 ЦКУ

Коригування фінансового результату до оподаткування у зв'язку із створенням та використанням банками та небанківськими фінансовими установами резервів (забезпечень), у тому числі за наданими зобов'язаннями з кредитування, гарантіями, поручительствами, акредитивами здійснюється як коригування різниць – забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.

Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій передбачені ст. 140 ПКУ, узагальнено у **табл. 6.5 і 6.6.**

Таблиця 6.5 – Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій і збільшують прибуток (зменшують збитки)

№ з/п	Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
1	на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення над 50% суми фінансового результату та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів	це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів). При цьому сума боргових зобов'язань та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів
2	на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ за результатами податкового (звітного) року	
3	на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки» при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ за результатами податкового (звітного) року	
4	на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства , розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	
5	на суму 30% вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами і роялті на користь нерезидента та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у: – неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій (крім випадків, коли сума вартості товарів (необоротних активів, робіт, послуг), придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року, крім бюджетних установ і неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика; – нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових; у державах з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; у державах, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади	Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо: – операція є контрольованою та платник податку на прибуток коригує фінансовий результат на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки»; – або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», але без подання звіту

Продовження таблиці 6.5

№ з/п	Різниця, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
6	на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента (у тому числі нерезидента, який зареєстрований у державах (на територіях), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових; у державах з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; у державах, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади)(крім контрольованих операцій), що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4% чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків – в обсязі, що перевищує 4% доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному	Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо: – операція є контрольованою та платник податку на прибуток коригує фінансовий результат на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки»; – або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», але без подання звіту
7	на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь: – нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам; – нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України; – нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є; – особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб; – юридичної особи, яка звільнена від сплати податку на прибуток або сплачує податок за ставкою, іншою, ніж загальна	
8	на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	
9	на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій) на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуги розмірі, що перевищує 4% оподатковуваного прибутку попереднього звітного року	Крім неприбуткових організацій, які є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика

Продовження таблиці 6.5

№ з/п	Різниця, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
10	На суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються податком на прибуток за ставкою 0%	Крім безповоротної фінансової допомоги (безплатно наданих товарів, робіт, послуг) перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій та неприбуткових організацій, які є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика
11	На суму витрат від визначених штрафів, пені, неустойки, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб) та на користь платників податку, які оподатковуються податком на прибуток за ставкою 0%	
12	На суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування	

Таблиця 6.6 – Різниця, що виникають при здійсненні фінансових операцій і зменшують прибуток (збільшують збитки)

№ з/п	Різниця, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що зменшують прибуток (збільшують збиток)	Примітки
1	на суму процентів , які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ПКУ, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5% до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ПКУ	Це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ПКУ, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів)
2	на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників податків (крім інститутів спільного інвестування та платників, яких звільняється від оподаткування, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування) та платників єдиного податку	
3	на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років	
4	на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	

Платники податку на прибуток, який бере учать у контрольованих операцій, повинен визначати обсяг оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витагнутої руки». Принцип «витагнутої руки» полягає у тому, що контрольовані операції не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови контрольованих операцій не відповідають принципу «витагнутої руки», то оподатковуваний прибуток платника податку на прибуток збільшуються на різниці, а саме:

- на суму перевищення цін, визначеної за принципом «витагнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг);
- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витагнутої руки»;
- на суму 30% вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами і роялті на користь нерезидента та операцій, які визнані контрольованими), придбаних у нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових; у державах, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; у державах, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади.

Відповідно до п. 39.2 ПКУ для цілей оподаткування контрольованими операціями є господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків, які схематично на **рис. 6.8**.

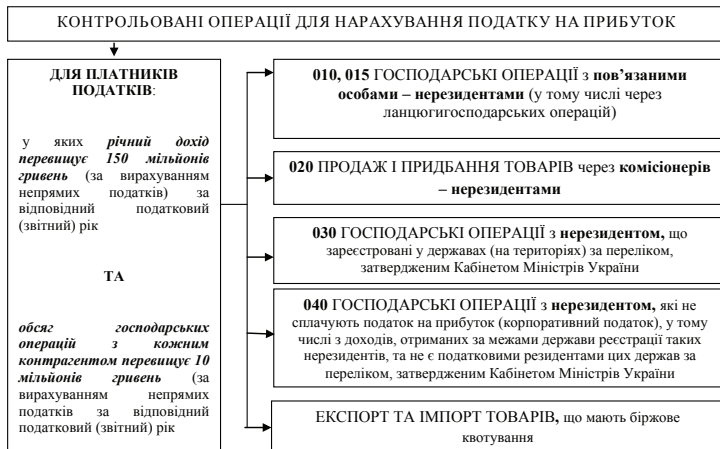


Рис. 6.8. Види контрольованих операцій для нарахування податку на прибуток

Неконтрольовані операції – будь-які господарські операції, що здійснюються між непов'язаними особами.

Господарською операцією для цілей трансферного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, а саме:

- операції з товарами (сировиною), готовою продукцією;
- операції з придбання (продажу) послуг;
- операції з нематеріальними активами, у тому числі з роялті, ліцензіями, платами за використання патентів, товарними знаками, ноу-хау тощо, іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісіїю за гарантією тощо;
- операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

При самостійному коригуванні податкових зобов'язань платника податку на прибуток з метою трансферного ціноутворення, платник податку на прибуток обов'язкового складає і подає додаток ТЦ до податкової декларації з податку на прибуток, алгоритм складання якого представлено у **табл. 6.7**.

Таблиця 6.7 – Алгоритм складання Додатка ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств

Номер колонки	Назва колонки	Пояснення щодо заповнення
	Загальні відомості	Загальні відомості (колонки 1–4) формуються згідно з Порядком складання звіту про контрольовані операції, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 8 від 18 січня 2016 р.
1	повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи, яка бере участь у контрольованій операції	У цій колонці зазначають повне найменування (або П. І. Б.) контрагента в контрольованій операції, яке зазначене в договорі (контракті)
2	код особи	Код нерезидента в країні його реєстрації
3	контракт (договір): дата	Дата підписання договору (контракту) з нерезидентом, відповідно до якого здійснюється контрольована операція
4	контракт (договір): номер	Номер договору (контракту), відповідно до якого здійснюється контрольована операція
5	Код найменування операції	Код: 001 – агентський договір; 002 – доручення; 003 – дарування; 004 – договір авторського замовлення; 005 – кредит, позика; 006 – комісія; 007 – комерційна концесія; 008 – комерційна субконцесія; 009 – купівля-продаж; 010 – ліцензійний договір; 011 – субліцензійний договір; 012 – опціон; 013 – форвардний контракт; 014 – ф'ючерсний контракт; 015 – перевезення; 016 – підряд; 017 – субпідряд; 018 – рента; 019 – фінансовий лізинг (орендна операція); 020 – оперативний лізинг (орендна операція); 021 – зворотний лізинг; 022 – виконання науково-дослідних, конструкторських, технологічних робіт, досліджень, технічних завдань, проектних пропозицій, проведення обстежень. Інженерних, розв'язувальних та інших подібних робіт, послуг; 023 – виконання консультаційних, консалтингових, аудиторських, юридичних та інших подібних робіт, послуг; 024 – надання маркетингових послуг, дослідження ринку, рекламних та інших подібних робіт, послуг; 025 – виконання інших робіт, послуг, не передбачених кодами (022–024); 026 – договір поставки; 027 – договір поруки; 028 – договір страхування; 029 – договір перестрахування; 030 – договір експедиційний, транспортування, перевезення; 031 – договір найму або піднайму судна або транспортного засобу, чартеру, фрахтування; 032 – договір факторингу; 033 – договір зберігання; 034 – інші фінансові послуги; 035 – інші банківські послуги; 036 – інші операції, не передбачені кодами 001–035

Продовження таблиці 6.7

Номер колонки	Назва колонки	Пояснення щодо заповнення
	Предмет контролюваної операції:	
6	опис предмета операції	Предмет операції, вказаний у первинних документах
7	код типу предмета операції	Код: 201 – товар; 202 – нематеріальні активи; 203 – цінні папери; 204 – послуги; 205 – банківська послуга; 206 – фінансова послуга (крім банківських послуг); 207 – робота
8	код за Державним класифікатором продукції та послуг	Код предмета операції згідно з Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016-2010
9	код товару за УКТ ЗЕД	Код товару за УКТ ЗЕД зазначається лише у разі здійснення зовнішньоекономічних операцій з товарами. У випадку виконання чи отримання робіт/послуг відповідний рядок за цією колонкою повинен містити значення «Ф»
10	код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	Код послуги відповідно до Класифікації зовнішньоекономічних послуг зазначається лише у разі виконання чи отримання робіт/послуг. У випадку товарів відповідний рядок за цією колонкою повинен містити значення «Ф»
11	Дата здійснення операції: з	Зазначається одна й та сама дата: переходу права власності на товари або складання акту про виконані роботи/надані послуги (Наказ № 8)
12	Дата здійснення операції: по	
13	Номер додатка	Номер відповідного додатка до Звіту про контрольовані операції (такі додатки складаються по кожному контрагенту, який бере участь у контрольованій операції)
14	Номер з/п контрольованої операції	Порядковий номер контрольованої операції, вказаний у колонці 1 розділу «Відомості про контрольовані операції» додатка до Звіту про контрольовані операції, номер якого зазначено в рядку 13
	Сума коригування:	
15	при продажу товарів (робіт, послуг)	У відповідних рядках цієї колонки відображають суми самостійного коригування доходів за договорами про продаж товарів (робіт, послуг) відповідно до пп. 39.5.4 ПКУ. Підсумок за колонкою 15 переноситься: 1) за товарами (роботами, послугами) – у рядок 3.1.3 додатка РІ ; 2) за цінними паперами, операції з якими відображаються в додатку ЦПІ, – у рядок 01.12 додатка ЦПІ
16	при придбанні товарів (робіт, послуг)	У відповідних рядках цієї колонки відображають суми самостійного коригування витрат за договорами про придбання товарів (робіт, послуг) відповідно до пп. 39.5.4 ПКУ. Підсумок за колонкою 16 переноситься: 1) за товарами (роботами, послугами) – у рядок 3.1.4 додатка РІ ; 2) за цінними паперами, операції з якими відображаються в додатку ЦПІ, – у рядок 02.12 додатка ЦПІ

Пов'язаними особами для контрольованих операцій визнаються (пп. 14.1.159 ПКУ), що схематично представлено на **рис. 6.9**.

Для контрольованих операцій з нерезидентами, зареєстрованими у державі (території), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні; у державі (території), з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; у державі, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запит центрального органу виконавчої влади, Кабінетом Міністрів України затверджується перелік таких держав (територій).

ПОВ'ЯЗАНИ ОСОБИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ		
Для юридичних осіб	501	Одна юридична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
	502	Одна і та юридична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 20 і більше відсотків
	503	Одна і та юридична особа або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноосібних виконавчих органів такої юридичної особи
	504	Одна і та юридична особа або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради кожної такої юридичної особи
	505	Принаймні 50 відсотків складу колегіального виконавчого органу та наглядової ради кожної такої юридичної особи складають одні і ті самі фізичні особи
	506	Одноособові виконавчі органи таких юридичних осіб призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)
	507	Юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	508	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, – більше ніж 10 разів)
Для юридичної та фізичної особи	509	Фізична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
	510	Фізична особа має право призначити (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або призначити (обирати) не менше як 50 відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	511	Фізична особа здійснює повноваження одноособового виконавчого органу в такій юридичній особі
	512	Фізична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	513	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від фізичної особи, наданих юридичній особі, та будь-яких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших фізичних осіб, наданих юридичній особі, які надаються під гарантії цієї фізичної особи, перевищує суму власного капіталу більше ніж 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність)
Інше	514	Визнано пов'язаними особами самостійно
	515	Визнано пов'язаними особами в судовому порядку

Рис. 6.9. Платники податку на прибуток України

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» № 977-р від 16 вересня 2015 р. затверджено перелік держав, операції з нерезидентами яких відносяться до контрольованих операцій, що представлено у **табл. 6.8**.

Таблиця 6.8 – Перелік держав, операції з нерезидентами яких відносяться до контрольованих операцій

Держава (територія)	Держава (територія)	Держава (територія)
АНГЛІЯ	РЕСПУБЛІКА КАБО-ВЕРДЕ	СУЛТАНАТ ОМАН
КНЯЗІВСТВО АНДОРРА	ДЕРЖАВА КАТАР	ОСТРІВ МЕН
АНТИГУА І БАРБУДА	КИРГИЗЬКА РЕСПУБЛІКА	ОСТРОВИ КУКА
АРУБА	РЕСПУБЛІКА КІПР	ОСТРОВИ ТЕРКС І КАЙКОС
СПІВДРУЖНІСТЬ БАГАМСЬКИХ ОСТРОВІВ	АВТОНОМНИЙ КРАЙ КОСОВО І МЕТОХІЯ РЕСПУБЛІКИ СЕРБІЯ	РЕСПУБЛІКА ПАЛАУ
БАРБАДОС	КЮРАСАО	РЕСПУБЛІКА ПАНАМА
КОРОЛІВСТВО БАХРЕЙН	КОРОЛІВСТВО ЛЕСОТО	РЕСПУБЛІКА ПАРАГВАЙ
БЕЛІЗ	РЕСПУБЛІКА ЛІБЕРІЯ	СПІВДРУЖНІСТЬ ПІВНІЧНИХ МАРІАНСЬКИХ ОСТРОВІВ
БЕРМУДСЬКІ ОСТРОВИ	КНЯЗІВСТВО ЛІХТЕНШТЕЙН	АВТОНОМНИЙ РЕГІОН МАДЕЙРА ПОРТУГАЛЬСЬКОЇ РЕСПУБЛІКИ
РЕСПУБЛІКА БОЛГАРІЯ	ВЕЛИКЕ ГЕРЦОГСТВО ЛЮК-СЕМБУРГ	РЕСПУБЛІКА СА-МАРІНО
БОСНІЯ І ГЕРЦЕГОВИНА	ОСОБЛИВИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ РАЙОН КИТАЮ МАКАО І ГОНКОНГ	ДЕМОКРАТИЧНА РЕСПУБЛІКА САН-ТОМЕ І ПРИНСІПІ
БРИТАНСЬКІ ВІРГІНСЬКІ ОСТРОВИ	КОЛИШНЯ ЮГОСЛАВСЬКА РЕСПУБЛІКА МАКЕДОНІЯ	РЕСПУБЛІКА СЕЙШЕЛЬСЬКІ ОСТРОВИ
БРУНЕЙ-ДАРУССАЛАМ	ФЕДЕРАТИВНА ТЕРИТОРІЯ ЛАБУАН МАЛАЙЗІЯ	СЕНТ-ВІНСЕНТ І ГРЕНАДИНИ
ВІРГІНСЬКІ ОСТРОВИ СПОЛУЧЕНИХ ШТАТІВ АМЕРИКИ	МАЛЬДІВСЬКА РЕСПУБЛІКА	СЕНТ-КІТС І НЕВІС
РЕСПУБЛІКА ВАНАУАТУ	МАРТІНІКА	СЕНТ-ЛЮСІЯ
ГЕРНСІ	РЕСПУБЛІКА МАРШАЛЛОВІ ОСТРОВИ	СІНТ-МАРТЕН (НІДЕРЛАНДСЬКА ЧАСТИНА)
ГРЕНАДА	ФЕДЕРАТИВНІ ШТАТИ МІКРО-НЕЗІІ	РЕСПУБЛІКА СУДАН
ДЖЕРСІ	РЕСПУБЛІКА МОЛДОВА	ДЕМОКРАТИЧНА РЕСПУБЛІКА ТІМОР-ЛЕШТІ
ІРЛАНДІЯ	МОНТСЕРАТ	РЕСПУБЛІКА УЗБЕКИСТАН
АВТОНОМНЕ СПІВТОВАРИСТВО КАНАРСЬКІ ОСТРОВИ КОРОЛІВСТВА ІСПАНІЯ	РЕСПУБЛІКА НАУРУ	ФРАНЦУЗЬКА ГВІАНА
НІУЕ	ТУРКМЕНІСТАН	ЧОРНОГОРІЯ

Для господарських операцій, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи, постановою Кабінету Міністрів України № 480 від 4 липня 2017 р. затверджено перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій), що представлено у **табл. 6.9**.

Таблиця 6.9 – Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи

Назва держави (території)	Організаційно-правова форма			
	назва мовою держави реєстрації / назва, транслітерована латиницею	скорочена назва (аббревіатура)	назва українською мовою	назва англійською мовою
Австралія	General Partnership	GP	повне партнерство	General Partnership
	Limited Partnership	LP	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
Австрійська Республіка	Offene Handelsgesellschaft	OHG	повне партнерство	General Partnership
	Offene Erwerbsgesellschaft	OEG	повне комерційне партнерство	General Commercial Partnership
	Kommandit Gesellschaft	KG	командитне партнерство	Limited Partnership
	Kommandit Erwerbsgesellschaft	KEG	командитне комерційне партнерство	Limited Commercial Partnership
	Gesellschaft nach bürgerlichem Recht	GesnbR	просте партнерство	Civil Law Partnership
Королівство Бельгія	Soci te en Nom Collectif, Vennootschap Onder Firma	SNC, VOF	повне партнерство	General Partnership
Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії	Partnership (Ordinary Partnership)		партнерство (звичайне партнерство)	Partnership (Ordinary Partnership)
	Limited Partnership	LP	обмежене партнерство	Limited Partnership
	Limited Liability Partnership	LLP	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Liability Partnership
Королівство Данія	Skattesinteressentskab		повне партнерство	General Partnership
	Interessentskab	I/S	повне партнерство, засноване морськими компаніями	General Partnership, owned shipping firm
	Kommanditselskab	K/S	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
	Udlodende investeringsforening		інвестиційний фонд, який щороку розподіляє прибуток	Distributing Investment Fund
Республіка Естонія	Lepinguline investeerimisfond		інвестиційний фонд	Investment Fund

Продовження таблиці 6.9

Назва держави (території)	Організаційно-правова форма			
	назва мовою держави реєстрації / назва, транслітерована латиницею	скорочена назва (аббревіатура)	назва українською мовою	назва англійською мовою
Держава Ізраїль		GP	повне партнерство	General Partnership
		LP	обмежене партнерство	Limited Partnership
Італійська Республіка	Società in Nome Collettivo	S.N.C.	повне партнерство	General Partnership
	Società in Accomandita Semplice	LP	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
Канада	General Partnership	GP	повне партнерство	General Partnership
	Limited Partnership	LP	обмежене партнерство	Limited Partnership
	Trust		траст	Trust
	Extra Provincial Corporation	EPC	екстрапровінційна компанія	Extra Provincial Corporation
Республіка Корея	Johap		повне партнерство	General Partnership
	Hapja johap		обмежене партнерство	Limited Partnership
	Hapja hoesa		компанія у формі партнерства з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership Company
	Hapmyung hoesa		компанія у формі партнерства з необмеженою відповідальністю	Unlimited Partnership Company
	Ikmyung johap		приховане партнерство	Hidden Partnership
Велике Герцогство Люксембург	Société en Commandite Simple	SECS	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
	Société en Commandite par Actions	SECA	акціонерне партнерство з обмеженою відповідальністю	Partnership Limited by Shares
	Société en Nom Collectif	SENC	повне партнерство	General Partnership
	Société Civile		просте партнерство	Civil Partnership
	Association en Participation		асоціація	Association
	Société en Commandite Spéciale	SCSp	спеціальне обмежене партнерство	Special Limited Partnership
	Société d'Investissement Capital Fixe	SICAF	інвестиційна компанія з фіксованим капіталом	Investment Company with Fixed Capital
	Société d'Investissement Capital Variable	SICAV	інвестиційна компанія з перемінним капіталом	Investment Company with Variable Capital
	Fonds Communde Placement		інвестиційний фонд	Fonds Communde Placement

Продовження таблиці 6.9

Назва держави (території)	Організаційно-правова форма			
	назва мовою держави реєстрації / назва, транслітерована латиницею	скорочена назва (аббревіатура)	назва українською мовою	назва англійською мовою
Республіка Маврійї	Soci t civile		просте партнерство	Civil Partnership
	Soci t responsibilit e limit e		партнерство з додатко- вою відповідальністю	Limited Liability Partnership
	Soci t en commandite simple		просте командитне партнерство	Limited Partnership
	Soci t en nom collectif		повне партнерство	General Partnership
	Global Business Companies category II		компанія глобального бізнесу категорії II	Global Business Companies Category II
Республіка Мальта	Partnership en commandite		повне партнерство	Limited Partnership
	Partnership en nom collectif		партнерство з обмеже- ною відповідальністю	General Partnership
Королівство Нідерландів	Vennootschap Onder Firma	V.O.F.	повне партнерство	General Partnership
	Commanditaire Vennootschap	C.V.	партнерство з обмеже- ною відповідальністю	Limited Partnership
	Maatschap		професійне партнерство	Partnership
	Stichting		фонд	Fund
	Besloten Fonds voor Gemene Rekening		спільний фонд	Private Mutual Fund
Федеративна Республіка Німеччина	Gesellschaft B rgerlichen Rechts	GbR	просте партнерство ци- вільно-правової форми	Civil Law Partnership
	Stille Gesellschaft		пасивне партнерство	Dormant Partnership
	Kommandit Gesellschaft auf Aktien	KGaA	акціонерне командитне партнерство	Partnership ILimited by Shares
	Kommandit Gesellschaft	KG	командитне партнерство	Limited Partnership
	Offene Handelsgesellschaft	OHG	повне партнерство	General Partnership
Нова Зеландія	General Partnership	GP	повне партнерство	General Partnership
	Limited Partnership	LP	партнерство з обмеже- ною відповідальністю	Limited Partnership
Об'єднані Араб- ські Емірати	Free Zone Company	FZCO	компанія вільної еконо- мічної зони	Free Zone Company
	Free Zone Establishment	FZE	підприємство вільної економічної зони	Free Zone Establishment
	Free Zone Limited Liability Company	FZ LLC	компанія з обмеженою відповідальністю вільної економічної зони	Free Zone Limited Liability Company
	Limited Liability Company	LLC	компанія з обмеженою відповідальністю	Limited Liability Company
	Sole Proprietorship	SP	індивідуальне приватне підприємство	Sole Proprietorship
	International Business Company	IBC	міжнародна бізнес-ком- панія	International Business Company

Продовження таблиці 6.9

Назва держави (території)	Організаційно-правова форма			
	назва мовою держави реєстрації / назва, транслітерована латиницею	скорочена назва (аббревіатура)	назва українською мовою	назва англійською мовою
Республіка Польща	Sp lka Komadytowa	S.K.	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
	Sp ka partnerska		професійне партнерство	Professional Partnership
	Sp ka Komandytowo-Akcyjna	S.K.A.	акціонерне партнерство з обмеженою відповідальністю	Partnership Limited by Shares
	Sp lka Jawna	S.J.	повне партнерство	General Partnership
	Sp lka prawa Cywilnego	S.C.	просте партнерство	Civil Partnership
Республіка Сінгапур	General Partnership	GP	повне партнерство	General Partnership
	Limited Partnership	LP	обмежене партнерство	Limited Partnership
	Limited Liability Partnership	LLP	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Liability Partnership
Словацька Республіка	Verejn Obhodn Spolost'	V.O.S.	повне партнерство	General Partnership
	Komanditn Spolost'	K.S.	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
Сполучені Штати Америки (штати Делавер, Каліфорнія, Невада, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Техас, Флорида)	General Partnership	GP	повне партнерство	General Partnership
	Limited Liability Partnerhip	LLP	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Liability Partnerhip
	Limited Liability Company	LLC	компанія з обмеженою відповідальністю	Limited Liability Company
Турецька Республіка	Kollektif irket		повне партнерство	General Partnership
	Adi irket		обмежене партнерство	Limited Partnership
Французька Республіка	Soci t en Nom Collectif	S.N.C.	повне партнерство	General Partnership
	Soci t en Commandite Simple	S.C.S.	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
	Groupement d'Int r t conomique	G.I.E.	об'єднання за економічним спрямуванням	
	Soci t civile		просте (цивільне) партнерство	Civil Partnership
	Soci t en participation		об'єднання	
	Fonds Commun de Placemnt a Risques		інвестиційний фонд (із спеціалізацією на ризикових операціях)	
Чеська Республіка	Komanditn Spole nost	K.S.	партнерство з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership
	Ve ejn Obhodn Spole nost	V.O.S.	повне партнерство	General Partnership

Продовження таблиці 6.9

Назва держави (території)	Організаційно-правова форма			
	назва мовою держави реєстрації / назва, транслітерована латиницею	скорочена назва (аббревіатура)	назва українською мовою	назва англійською мовою
Швейцарська Конфедерація	Kollektivgesellschaft, Soci t en nom collectif, Societ in nome collettivo		повне партнерство	General Partnership
	Kommanditgesellschaft, Soci t en commandite, Societ in accomandita	LP	партнерство з обмеже- ною відповідальністю	Limited Partnership
	Einfache Gesellschaft, Soci t simple, Societ semplice		просте партнерство	Simple Partnership
Японія	Nin'i kumiai		повне партнерство	General Partnership
	Toushi jigyo yugen sekinin kumiai		інвестиційне партнер- ство з обмеженою відпо- відальністю	Investment Business Limited Partnership
	Yugen sekinin jigyo kumiai		партнерство з обмеже- ною відповідальністю	Limited Liability Partnership
	Goshi-Kaisha		компанія у вигляді парт- нерства з обмеженою відповідальністю	Limited Partnership Company
	Gomei Kaisha		компанія у вигляді повного партнерства	General Partnerhsip Company
	Tokumei Kumiai		спляче партнерство	Silent Partnership

Для контрольованих операцій з вивезенням (експорт) і ввезенням (імпорт) товарів, що мають біржове квотування, використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Діапазон цін розраховується на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду (10 календарних днів), що передує проведенню контрольованої операції. Перелік товарів, що мають біржове квотування, та світові товарні біржі для кожній групи товарів затверджені постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» № 616 від 8 вересня 2016 р., що представлено у **табл. 6.10**.

Для контрольованих операцій з експорту та імпорту товарів, що мають біржове квотування з метою оподаткування доходів платника податку на прибуток здійснюється за методом порівняної неконтрольованої ціни. Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

Інформація повинна містити дані про рівень показників рентабельності пов'язаних осіб, які є найбільш доцільними виходячи із фактів та обставин здійснення

Таблиця 6.10 – Перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»

Група товарів	Код згідно з УКТЗЕД	Товарні біржі
Велика рогата худоба, жива, сині, живі, інші	0102 29, 0103 91, 103 92	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Морожені креветки і пильчаті креветки, глибоководні, морожені інші креветки	0306 16, 0306 17	Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE)
Кава несмажена з кофеїном	0901 11 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Кардамон	0908 31 00 00 0908 32 00 00	Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX)
Насіння коріандру, насіння куміну (мину римського), турмерик (куркума), насіння гірчиці, інше	0909 21 00 00 0909 22 00 00 0909 31 00 00 0909 32 00 00 0910 30 00 00 1207 50 90 00	Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)
Пшениця і суміш пшениці та жита (меслин)	1001	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Ячмінь, інший	1003 90 00 00	Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)
Овес, інший, рис у плівці (рис-сирець)	1004 90 00 00 1006 10	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Кукурудза, інша	1005 90 00 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Зернова біржа Міннеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Сосві боби подрібнені або неподрібнені, інші	1201 90 00 00	Зернова біржа Міннеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)

Продовження таблиці 6.10

Група товарів	Код згідно з УКТЗЕД	Товарні біржі
Насіння свиріпи або ріпаку, подрібнене або не подрібнене, інше, інше	1205 10 90 00 1205 90 00 90	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV)
Олія соєва та її фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу	1507	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Олія пальмова та її фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу, сира	1511 10	Малайзійська біржа (Bursa Malaysia, KLSE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Цукор з цукрової тростини або з цукрових буряків і хімічно чиста цукроза, у твердому стані	1701	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Какао-боби, цілі або розмелені, сирі або смажені	1801 00 00 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Сік апельсиновий заморожений	2009 11	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE)
Сік яблучний з числом Брікса не більш як 20; сік яблучний інший	2009 71 2009 79	Зернова біржа Міннеаполіс (Minneapolis Grain Exchange, MGEX)
Спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше, макуха та інші тверді відходи і залишки, одержані під час вилучення соєвої олії, мелені або немелені, негранульовані або гранульовані	2207 10 00, 2304 00 00 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Руди та концентрати залізні, крім випаленого піриту, неагломеровані	2601 11 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Товарна біржа Дальяня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Вугілля кам'яне, антрацит, пилоподібне або непилоподібне, але неагломероване, інше	2701 19 00 00	Європейська Енергетична Біржа (European Energy Exchange, EEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Нафта або нафтопродукти сирі, одержані з бітумінозних порід (мінералів), інші	2709 00 90 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Легкі дистиляти, важкі дистиляти із вмістом сірки не більш як 0,001 мас. %, важкі дистиляти із вмістом сірки більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,002 мас. %	2710 12, 2710 19 43 00, 2710 19 46 00	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)

Продовження таблиці 6.10

Група товарів	Код згідно з УКТЗЕД	Товарні біржі
Газ: паливо для реактивних двигунів, Газ, інший	2710 19 21 00 2710 19 25 00	Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM)
Газ природний	2711 11 00 00	Європейські газові хаби: NCG (Німеччина), CEGH (Австрія), TTF (Нідерланди), GASPOOL (Німеччина), PEG (Франція) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Етилен	2901 21 00 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Сечовина (карбамід), у тому числі у водному розчині	3102 10	Європейська Енергетична Біржа (European Energy Exchange, EEX) Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Поліпропілен	3902 10 00 00	Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Каучуковий латекс натуральний, підвулканізований або невідвулканізований	4001 10 00 00	Національна мультитоварна біржа Індії (National Multi-Commodity Exchange of India Ltd, NMCE) Сільськогосподарська ф'ючерсна біржа Тайланду (Agricultural Futures Exchange of Thailand, AFET) Сингапурська біржа (Singapore Exchange, SGX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Бавовна, не піддана кардо- та гребенечесанню	5201 00	Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Срібло у напівобробленому вигляді	7106 92 00 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Золото бруски, дріт, стрижні та профілі; пластини; листи та смужки завтовшки більш як 0,15 мм, без урахування будь-якої основи (підкладки)	7108 13 10 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-derivativна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Платина бруски, дріт, стрижні, профілі; плити; листи та смужки завтовшки більш як 0,15 мм, без урахування будь-якої основи (підкладки), паладій інший	7110 19 10 00, 7110 29 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)

Продовження таблиці 6.10

Група товарів	Код згідно з УКТЗЕД	Товарні біржі
Відходи та брухт чорних металів; зливки чорних металів для переплавлення (шхтові зливки), напівфабрикати з вуглецевої сталі з масовою часткою вуглецю менш як 0,25% прямокутного (включаючи квадратний) поперечного перерізу, ширина якого менша, ніж подвійна товщина, напівфабрикати з вуглецевої сталі з масовою часткою вуглецю 0,25% або більше	7204, 7207 11, 7207 20	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Прокат плоский з вуглецевої сталі завширшки 600 мм або більше, гарячекатаний, неплакований, без гальванічного чи іншого покриття, інший, у рулонах, без подальшого оброблення, крім гарячого прокатування завтовшки не більш як 10 мм	7208 37 00 00 7208 38 00 00 7208 39 00 00	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Прутки та бруски гарячекатані, вільно укладені в бунти, вироблені з вуглецевої сталі, інші прутки та бруски з вуглецевої сталі, без подальшого оброблення, крім кування, гарячого прокатування, гарячого волочіння або гарячого пресування, включаючи ті, що були піддані крученню після прокатування	7213, 7214	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Мідь нерафінована; аноди мідні для електролітичного рафінування	7402 00 00 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Нікель необроблений нелегований, алюміній необроблений нелегований	7502 10 00 00, 7601 10 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Свинець необроблений рафінований, цинк необроблений нелегований з масовою часткою 99,99% цинку або більше	7801 10 00 00, 7901 11 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Олово необроблене нелеговане	8001 10 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Молібден необроблений, включаючи прутки та бруски, виготовлені простим спіканням, Молібден і вироби з молібдену, включаючи відходи, штейни кобальтові та інші проміжні продукти металургії кобальту; кобальт і вироби з кобальту та брухт, інші,	8102 94 00 00, 8102 99 00 00, 8105 (крім 8105 30 00 00)	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME)

операції, відповідно до застосованого методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». У разі якщо платник податку на прибуток не подасть таку інформацію або подана інформація не містить усіх даних, контролюючий орган має право визначити рівень ціни за методом порівняної неконтрольованої ціни самостійно.

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться за шістьма методами визначення ціни, що згруповані у **табл. 6.11**. Платник податку на прибуток може не застосовувати більше одного методу для відповідності умови контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

При застосуванні методу порівняної неконтрольованої ціни може застосуватись інформація з інших джерел, зокрема:

1) інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податку на прибуток, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

2) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

Таблиця 6.11 – Методи визначення ціни у контрольованих операціях

Код методу	Назва методу	Коротка суть методу
301	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Порівняння ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставних неконтрольованих операціях, які фактично здійснені платником податку, зокрема з ціною найближчу до дня здійснення контрольованої операції дати, або на підставі інформації про, отриманої з джерел
302	Метод ціни перепродажу	Порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях
303	Метод витрати плюс	Порівняння валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічними показниками рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях
304	Метод чистого прибутку	Порівняння фінансового показника рентабельності (чистого прибутку) на основі відповідної бази даних (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з відповідним показником рентабельності у зіставній неконтрольованій операції
305	Метод розділення прибутку	Відділення кожній особі, що бере участь у контрольованій операції частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній неконтрольованій операції
306	Метод порівняльної неконтрольованої ціни для товарів, що мають біржове квотування	Використання діапазону цін на товари, що склалися на товарній біржі

3) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податку з дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови що платник податку надасть таку інформацію контролюючому органу;

4) інформацію, отриману контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод.

Метод ціни перепродажу може використовуватися, зокрема, але не виключно, під час перепродажу товару у разі підготовки товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, сортування, перепакування) та змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.

Метод «витрати плюс» може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг), реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами, реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.

Метод розподілення прибутку може використовуватися, зокрема, але не виключно, у разі наявності істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; у сторін контрольованої операції прав на володіння (користування) об'єктами нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності, отриманої сторонами контрольованої операції за результатами здійснення такої контрольованої операції.

При застосуванні методу розподілення прибутку для розподілу між сторонами контрольованих операцій сукупного або залишкового прибутку (збитку) всіх сторін зазначених операцій можуть враховуватися, зокрема, але не виключно, такі показники:

- розмір витрат, понесених кожною із сторін контрольованих операцій у зв'язку із створенням нематеріальних активів, використання яких впливає на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) від контрольованих операцій;
- характеристика персоналу, залученого кожною стороною контрольованих операцій, включаючи його чисельність і класифікацією; витрачений персоналом час; обсяг витрат на оплату праці, що мають вплив на розмір фактично отриманого прибутку (понесеного збитку) кожною стороною контрольованих операцій;
- ринкова вартість активів, що були використані кожною стороною контрольованих операцій та мали вплив на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) контрольованих операцій;
- інші показники, які пов'язані з виконанням функцій, використанням активів, прийнятими комерційними ризиками та розміром фактично отриманого прибутку (збитку) кожною стороною контрольованих операцій.

Під сукупним прибутком всіх сторін контрольованих операцій є сума прибутку від таких контрольованих операцій всіх сторін контрольованих операцій за період, що аналізується. При цьому залишковий прибуток (збиток) визначається як різниця між сукупним прибутком (збитком), отриманим за результатами здійснення контрольованих операцій, та сумою розрахованого прибутку (збитку) всіх сторін контрольованих операцій.

Розрахунковий прибуток (збиток) визначається для кожної особи, що є стороною контрольованих операцій, на основі ринкового діапазону ціни товарів (робіт, послуг) або показників рентабельності для кожної сторони з урахуванням виконаних такою стороною функцій, використаних активів та прийнятих комерційних ризиків, що є типовими для зіставлених операцій.

Відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансферного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин випадку. У випадку, коли під час застосування методів трансферного ціноутворення порівняння ціни або фінансового показника контрольованої операції проводиться з цінами або фінансовими показниками кількох зіставних неконтрольованих операцій, використовується діапазон цін (рентабельності). У разі наявності кількох зіставних неконтрольованих операцій використання діапазону цін (рентабельності) є обов'язковим.

Якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває:

- в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витягнутої руки»;
- поза межами діапазону цін (рентабельності), використовується медіана діапазону цін (рентабельності);

Діапазон цін розраховується відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансферного ціноутворення» № 381 від 4 червня 2015 р.

Для визначення діапазону цін (рентабельності) використовується вибірка цін (фінансових показників) зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Кожному значенню вибірки починаючи з мінімального присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції.

Діапазон цін (рентабельності) складають значення вибірки цін (фінансових показників) зіставних операцій між нижнім та верхнім квартилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квартиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності).

Нижній квартиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

- якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

- якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшений на одиницю цілій частині такого числа.

Верхній квантиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

- якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;
- якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшений на одиницю цілій частині такого числа.

Медіана діапазону цін (рентабельності) визначається:

- якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;
- якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення вибірки, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшений на одиницю цілій частині такого числа.

Застосування для цілей оподаткування медіани діапазону цін (рентабельності) здійснюється за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Вибір показника рентабельності може здійснюватися з урахуванням, зокрема, але не виключно, таких факторів: виду діяльності сторони контролюваної операції; розподілу функцій, ризиків, активів сторін; економічної обґрунтованості обраного показника; незалежності показника від доходів та витрат, визнаних в операціях між пов'язаними сторонами.

Під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій можуть бути використані фінансові показники на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», що представлені у **табл. 6.12**.

Платники податку на прибуток для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» у разі застосування методів повинен до 1 травня року, що настає за звітним, подати до контролюючого органу, письмову заяву в довільній формі, в якій зазначаються дані про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу купівлі-продажу таких товарів (до першого непов'язаного контрагента).

Інформація повинна містити дані про рівень показників рентабельності пов'язаних осіб відповідно до застосовуваного платником податку на прибуток методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

У пп. 39.2.1.8 ПКУ визначено умови, за якими господарські операції відповідають

Таблиця 6.12 – Фінансові показники під час визначення рентабельності контрольованих операцій

Код показників	Назва фінансового показника	Порядок визначення
410	Валова рентабельність	Відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів
420	Валова рентабельність собівартості	Відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг)
430	Чиста рентабельність	Відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів
440	Чиста рентабельність витрат	Відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)
450	Рентабельність операційних витрат	Відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)
460	Рентабельність активів	Відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності
470	Рентабельність капіталу	Відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань)
480	Інший показник	

принципу «витягнутої руки»:

- якщо ціни (націнка) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню (крім встановлених мінімальних (максимальних) цін продажу і індикативних цін);
- якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки;
- у разі проведення обов'язкових аукціонів (публічних торгів);
- якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора.

Звітним періодом за трансферним ціноутворенням є календарний рік Звіт про

контрольовані операції подається платниками податку на прибуток до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі. Форма Звіту про контрольовані операції затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 р., що схематично переставлено на **рис. 6.10.**

Додаток до звіту про контрольовані операції заповнюється окремо щодо кожної

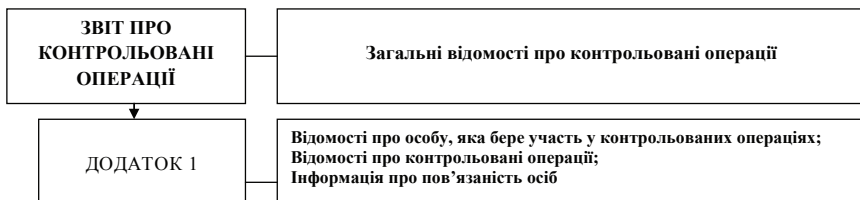


Рис. 6.10. Структура звіту про контрольовані операції

особи, яка бере участь у контрольованій операції.

Платник податку повинен вести та зберігати документацію щодо трансферного ціноутворення.

На запит контролюючих органів, платник податку на прибуток протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту подають документацію щодо окремих контрольованих операцій. Запит надсилається не раніше 1 травня року, що настає за календарним роком, в якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено.

Документація з трансферного ціноутворення повинна містити таку інформацію:

- дані про пов'язаних осіб, а саме: контрагента (контрагентів) контрольованої операції; осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків і володіє платник податку у розмірі 20 відсотків і більше відсотків;
- загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансферного ціноутворення;
- опис структури управління платника податку, схема його організаційної структури;
- опис діяльності та стратегії ділової активності, зокрема, економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податку, основні конкуренти;
- відомості про участь платника податку у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податку;
- опис контрольованої операції та копії відповідних договорів (контрактів);

- опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (робіт, послуг);
- відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції (сума та валюта платежів), дата, платіжні документи);
- чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, зокрема бізнес-стратегії сторін операції, які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);
- функціональний аналіз контрольованої операції: відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції;
- економічний аналіз та порівняльний аналіз (суму отриманих доходів (прибутку) та суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; обґрунтування вибору методу, який застосовано; обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції і джерела інформації, які використовувалися для аналізу; розрахунок діапазону цін (рентабельності); опис та розрахунок проведених коригувань);
- результати порівняного аналізу комерційних та фінансових умов операцій (кількості товарів, обсяг виконаних робіт (наданих послуг); строків виконання господарських зобов'язань; умов проведення платежів під час здійснення операції; офіційного курсу гривні до іноземної валюти Національного Банку України, зміни такого курсу; розміру звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг), втратою товарами споживчих якостей, закінченням строку зберігання, збутом неліквідних або низько ліквідних товарів; розподілу прав та обов'язків між сторонами операції, визначених за результатами функціонального аналізу);
- відомості про проведене самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку на прибуток.

Великий платник податків (юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищують 1 мільярд гривень або загальна сума сплачених до бюджету податків за такий самий період перевищує 20 мільйонів гривень) має право узгодити з контролюючим органом критерії для визначення умов відповідності принципу «витягнутої руки» для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору, тобто здійснити **попереднє узгодження цін у контрольованих операції**.

Предметом узгодження є види та перелік товарів (робіт, послуг), методи або комбінація методів відповідності, перелік джерел інформації, строк, допустиме відхилення від рівня економічних умов, порядок, трок подання та перелік документів,

які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

За результатами такого узгодження укладається договір, який має односторонній характер, у разі залучення до процедури іншого державного органу, двох і більше державних органів, то договір має двосторонній і багатосторонній характер.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» № 504 від 17 липня 2015 р. затверджено порядок подання документів і матеріалів стосовно попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін.

При цьому платник податків надсилає до Державної фіскальної служби лист, в якому обов'язково зазначаються мета звернення (попередній розгляд питання щодо проведення процедури узгодження цін), найменування платника податків, код згідно з ЄДРПОУ, дані про представника (представників) платника податків, який (які) братиме (братимуть) участь у попередньому розгляді питання щодо проведення процедури узгодження цін (найменування посади, прізвище, ім'я, по батькові, номер телефону, адреса електронної пошти, документи, які підтверджують повноваження такої особи), а також інформація про: суть і фактичні обставини контрольованої операції, предмет узгодження цін; господарську діяльність сторін контрольованої операції із зазначенням найменування держав, резидентами яких вони є; пов'язаних осіб для їх ідентифікації (структуру групи пов'язаних осіб тощо); інші відомості, які платник вважає за необхідне подати для врахування під час попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін.

Державна фіскальна служба за результатами попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін письмово повідомляє платнику податків протягом 60 календарних днів з дати надходження листа стосовно попереднього розгляду зазначеного питання про доцільність звернення із заявою.

Для проведення процедури узгодження цін платник податків (незалежно від того, чи звертався він щодо попереднього розгляду відповідного питання або незалежно від його результатів) подає до Державної фіскальної Служби заяву, а також:

- документацію з трансфертного ціноутворення, яка повинна містити інформацію;
- копії установчих документів платника податків;
- дані бухгалтерського обліку та фінансову звітність платника податків за останні три звітних (податкових) періоди (роки);
- опис поточних податкових спорів, які стосуються предмета узгодження (за наявності);
- документ, який підтверджує, що сторона контрольованої операції – нерезидент є резидентом відповідної держави;
- опис впливу міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного

оподаткування між Україною та іноземною державою, податковим резидентом якої є контрагент в контрольованій операції, на предмет узгодження (за наявності такого договору (конвенції);

- результати аналізу можливого впливу умов договору про узгодження цін на розмір податкових зобов'язань сторін контрольованої операції;
- копії документів, що підтверджують факт звернення із заявою про проведення процедури узгодження цін (у разі такого звернення) контрагента платника податків у контрольованій операції до іноземного державного органу, уповноваженого стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції;
- копію документа, що підтверджує повноваження представника (представників) платника податків, який (які) братиме (братимуть) участь у процедурі узгодження цін;
- пропозиції щодо порядку, строків подання та переліку документів, які підтверджують дотримання платником податків узгодженого порядку визначення цін.

Якщо з будь-яких причин після звернення із заявою платник податків приймає рішення про недоцільність такого звернення, він може її відкликати в будь-який час до моменту підписання договору про узгодження цін.

За результатами розгляду заяви Державна фіскальна служба приймає рішення щодо: готовності укласти договір про узгодження цін, що має односторонній характер, із зазначенням місця, дати і часу підписання такого договору або вмотивоване рішення щодо відмови в укладенні такого договору; досягнення взаємної згоди з іноземним державним органом, уповноваженим стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції, а також готовності укласти договір про узгодження цін, що має двосторонній або багатосторонній характер; не досягнення взаємної згоди з іноземним державним органом, уповноваженим стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції, та, як наслідок, неможливості укладення договору про узгодження цін, що має двосторонній або багатосторонній характер.

Договір про узгодження цін набирає чинності з 1 січня календарного року, що настає за роком його підписання. Строк дії договору про узгодження цін не може перевищувати три календарні роки. Укладення договору про узгодження цін не звільняє платника податків від складення і подання інформації про проведені контрольовані операції та звіту про контрольовані операції. Платник податків, який уклав договір про узгодження цін, зобов'язаний щороку до 1 травня року, що настає за звітним, подавати звіт про виконання договору про узгодження цін, форма і зміст якого визначаються зазначеним договором. Неподання звіту про виконання договору про узгодження цін, подання звіту із зазначенням неточної та не в повному обсязі інформації є підставою для припинення дії такого договору.

Неподання платником податку на прибуток звіту про контрольовані операції та

документації з трансферного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції тягне за собою накладання штрафу у розмірі:

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня податкового (звітного) року – у разі неподання (несвоєчасного подання) звіту про контрольовані операції;
- 1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня податкового (звітного) року за кожний календарний день несвоєчасного декларування контрольованих операцій в поданому звіті про контрольовані операції у разі подання уточнюючого звіту, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня податкового (звітного) року;
- 2 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня податкового (звітного) року за кожний календарний день несвоєчасного подання документації з трансферного ціноутворення, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня податкового (звітного) року.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платників податку на прибуток від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення.

6.3. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій

У ст. 141 ПКУ визначені особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій, а саме:

- страховика;
- операції з продажу або відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю;
- прибуток, отриманий в умовах дії угоди про розподіл продукції;
- нерезидентів;
- букмекерська діяльність, діяльність з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино);
- інститутів спільного інвестування та суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення.

Страховики сплачують податок на прибуток – 3 відсотка за договорами від об'єкта оподаткування, який розраховується як сума страхових платежів, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. Об'єктом оподаткування страховика є сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій. Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується і зменшується на суми, що згруповані у **табл. 6.13**.

Договори з довгострокового страхування життя, договори добровільного

Таблиця 6.13 – Різниці, що коригують фінансові результати страховика

№ з/п	Фінансовий результат страховика збільшується	Фінансовий результат страховика зменшується
1	на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах)	на від'ємну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, які не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах)

медичного страхування та договори страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення оподатковуються податком на прибуток за ставкою 0 відсотків.

Платники податку на прибуток окремо визначають фінансовий результат за операціями з продажу або відчуження цінних паперів звітного періоду, крім: операцій з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів цінних паперів власного випуску, а також векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів; операції РЕПО, операції з врахуванням векселів, інші операції з цінними паперами, визнаються кредитними; операції з деривативами.

Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, збільшується і зменшується на суми, що згруповані у **табл. 6.14**.

Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний фінансовий загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, зменшує загальний фінансовий результат від таких операцій наступних податкових (звітних) періодів.

Якщо за результатами звітного періоду отримано позитивний фінансовий загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, збільшує загальний фінансовий результат до оподаткування податкового

Таблиця 6.14 – Різниці, що коригують фінансові результати за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю

№ з/п	Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, збільшується	Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшується
1	На суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів	На суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів
2	на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	

(звітного) періоду.

Згідно з ч. 1 ст. 4 Закону України «Про угоди про розподіл продукції» № 1039-ХІV від 14 вересня 1999 р. відповідно до угоди про розподіл продукції одна сторона – Україна (держава) доручає іншій стороні – інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин загальнодержавного та місцевого призначення на визначеній ділянці (ділянках) надр та ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат отриманням плати (винагороди) у вигляді частини прибуткової продукції.

При цьому Закон визначає прибуткову продукцію, як частину виробленої продукції, що розподіляється між інвестором і державою та визначається як різниця між виробленою і компенсаційною продукцією.

Угода про розподіл продукції може бути двосторонньою чи багатосторонньою, тобто її учасниками можуть бути декілька інвесторів, за умови, що вони несуть солідарну відповідальність по зобов'язаннях, передбачених такою угодою. Сторонами угодами про розподіл продукції виступають інвестор (інвестори) і держава і особі Кабінету Міністрів України.

Податок на прибуток сплачується інвестором з прибутку, отриманого інвестором (інвесторами) від виконання угод про розподіл продукції з урахуванням особливостей (ст. 336 ПКУ), а саме:

- об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток

інвестора (інвесторів), який визначається виходячи з вартості прибуткової продукції, визначеної відповідно до законодавства про розподіл продукції, набутої інвестором (інвесторами) та оператором у власність у результаті розподілу продукції, зменшеної на суму сплаченого інвестором єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також на суму інших витрат (включаючи накопичені витрати при виконанні робіт до появи першої прибуткової продукції), пов'язаних з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди.

Якщо вартість прибуткової продукції за угодою про розподіл продукції виражена в іноземній валюті, для цілей обчислення податку на прибуток підприємств така вартість перераховується в гривні в порядку, передбаченому угодою про розподіл продукції.

Будь-які інші доходи, отримані інвестором (оператором) протягом строку дії угоди від діяльності, пов'язаної з виконанням такої угоди, не розглядаються як об'єкт оподаткування та не враховуються під час його визначення;

- склад витрат, що відшкодовуються компенсаційною продукцією, визначається відповідно до законодавства про розподіл продукції.

Витрати на придбання необоротних активів та витрати на виконання робіт з розв'язування, облаштування і видобутку корисних копалин включаються в момент їх понесення в повному обсязі до складу витрат, що підлягають відшкодуванню компенсаційною продукцією у порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

Інші витрати, пов'язані з виконанням угоди про розподіл продукції, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування від діяльності, пов'язаної з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди, визначаються за правилами, передбаченими для витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, якщо інше не передбачено цим розділом чи угодою про розподіл продукції.

Угода про розподіл продукції може передбачати індексацію інших витрат, пов'язаних з виконанням угоди, понесених у період до початку розподілу продукції, які враховуються під час розрахунку об'єкта оподаткування, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією за відповідною угодою, в порядку, передбаченому угодою.

Податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті, визначається та сплачується виключно у грошовій формі;

- якщо об'єкт оподаткування інвестора за результатами звітного періоду має від'ємне значення, дозволяється відповідне зменшення об'єкта оподаткування наступного періоду, а також кожного з наступних періодів до повного погашення такого від'ємного значення об'єкта оподаткування, але не

більше строку дії угоди про розподіл продукції;

- для необоротних активів, вартість яких не відшкодовується (не підлягає відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди, інвестор застосовує правила амортизації.

Інвестор (оператор) визначає податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті за підсумками кожного звітного податкового періоду, на підставі даних податкового обліку;

- податок на прибуток підприємств від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням угоди про розподіл продукції, сплачується інвестором на загальних підставах.

Інвестор зобов'язаний вести окремий податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаного від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаного від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням цієї угоди;

- пільги щодо податку на прибуток підприємств при оподаткуванні прибутку, отриманого інвестором під час виконання угоди про розподіл продукції, не застосовуються, якщо інше не передбачено угодою.

Не підлягає утриманню податок на прибуток підприємств з доходу іноземного інвестора з джерелом його походження з України, отриманого від діяльності за угодою про розподіл продукції, що виплачується інвестору його постійним представництвом.

Не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств кошти та вартість майна, перераховані (передані) інвестором-нерезидентом його постійному представництву для фінансування та забезпечення діяльності за угодою про розподіл продукції відповідно до програми робіт та кошторису витрат;

- Базовим податковим (звітним) періодом з податку на прибуток підприємств за угодою про розподіл продукції є календарний квартал.

Інвестор (оператор) подає щоквартально податкову декларацію з податку на прибуток за кожний звітний податковий квартал. Правило про складання податкової звітності та розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком не застосовується.

Податок на прибуток підприємств за звітний період сплачується інвестором (оператором) до відповідного бюджету у строк, визначений для квартального податкового періоду.

Обов'язок з подання річної податкової декларації і сплати авансових внесків з податку на прибуток до інвестора (оператора) за угодою про розподіл продукції не застосовується.

Офіційне підтвердження щодо сплаченого податку на прибуток підприємств надається інвестору на його письмове звернення після граничних термінів сплати податку на прибуток не пізніше 10 календарних днів з дати надходження такого звернення до контролюючого органу, в якому такого інвестора взято на облік;

- інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції звільняється від обов'язку подавати фінансову звітність і тимчасові та постійні податкові різниці разом з податковою декларацією з податку на прибуток підприємств;
- якщо інвестор-нерезидент діє за угодою про розподіл продукції через своє представництво, прибуток такого інвестора, одержаний від виконання угоди, оподатковується та не підлягає оподаткуванню за правилами, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво.

У п. 141.4 ПКУ встановлено, що доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України оподатковуються податком на прибуток, якщо інше положення не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

У Податковому кодексі є загальна норма щодо превалювання положень чинних міжнародних договорів над положеннями внутрішнього законодавства. Відповідно до п. 3.2 вищезазначеного Кодексу якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору. При цьому міжнародним договором не визначено, яким чином особа, що має право на застосування правил цього міжнародного договору, повинна підтверджувати це право.

Включення до Податкового кодексу України спеціальної ст. 103, яка регулює порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування щодо повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, дало змогу чітко визначити підстави, які дають право на одержання переваг, установлених угодами про уникнення подвійного оподаткування, встановити процедури підтвердження права нерезидента на податкові пільги, передбачені в зазначених угодах, визначити, яким чином здійснюватиметься відшкодування зайвого утримання сум податку на доходи із джерелом їх походження з України тощо.

Чинними є міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з 68 країнами. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону про правонаступництво Україна застосовує з договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами.

Набрали також чинності міжнародні двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування з такими країнами (в дужках зазначено дату набрання чинності): **Австрією** (20.05.1999р.), **Азербайджаном** (03.07.2000р.), **Алжиром** (01.07.2004р.), **Бельгією** (25.02.1999 р.), **Білорусією** (30.01.1995 р.), **Болгарією** (03.10.1997 р.), **Бразилією** (26.04.2006 р.), **Великим Герцогством Люксембург** (06.09.1997 р.), **Великою Британією** (11.08.1993 р.), **В'єтнамом** (19.11.1996 р.), **Вірменією** (19.11.1996 р.), **Грецією** (26.09.2003 р.), **Грузією** (01.04.1999 р.), **Данією** (21.08.1996 р.), **Естонією** (24.12.1996р.), **Єгиптом** (27.02.2002р.), **Ізраїлем** (20.04.2006р.), **Індією** (31.10.2001р.), **Індонезією** (09.11.1998р.), **Іраном** (21.07.2001р.), **Ісландією**

(09.10.2008 р.), Італією (25.02.2003 р.), Йорданією (23.10.2008 р.), Казахстаном (14.04.1997 р.), Канадою (22.08.1996 р.), Киргизстаном (01.05.1999 р.), Кіпром (01.01.2014 р.), Китаєм (18.10.1996 р.), Королівством Саудівською Аравією (01.12.2012р.) Республікою Корея (19.03.2002р.), Республікою Кубою (20.11.2003 р.), Кувейтом (22.02.2004 р.), Латвією (21.11.1996 р.), Литвою (25.12.1997 р.), Ліваном (06.09.2003 р.), Лівією (31.01.2010 р.), Македонією (23.11.1998 р.), Марокко (30.03.2009р.), Мексиканськими сполученими Штатами (01.01.2013р.), Молдовою (27.05.1996р.), Монголією (03.11.2006р.), Нідерландами (02.11.1996р.), Норвегією (18.09.1996р.), Об'єднаними Арабськими Еміратами (09.03.2004р.), Пакистаном (30.06.2011р.), Південно-Африканською Республікою (23.12.2004р.), Польщею (11.03.1994 р.), Португалією (11.03.2002 р.), Російською Федерацією (03.08.1999 р.), Румунією (17.11.1997 р.), Сирією (04.05.2004 р.), Сінгапуром (18.12.2009 р.), Словаччиною (22.11.1996 р.), Словенією (25.04.2007 р.), США (05.06.2000 р.), Таджикистаном (01.06.2003 р.), Таїландом (24.11.2004 р.), Туреччиною (29.04.1998 р.), Туркменістаном (21.10.1999 р.), Угорщиною (24.06.1996р.), Узбекистаном (25.07.1995р.), Фінляндією (14.02.1998р.), Францією (01.11.1999 р.), Федеративною республікою Німеччини (04.10.1996 р.), Хорватією (01.06.1999 р.), Чехією (20.04.1999 р.), Швейцарією (26.02.2002 р.), Швецією (04.06.1996 р.).

Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування щодо податків на доходи і капітал, яка набрала чинності 29 листопада 2001 р., застосовується також у відносинах України з Республікою Сербія та Республікою Чорногорія.

Крім того, згідно зі ст. 7 Закону про правонаступництво Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами. **Договори СРСР діють у відносинах України з такими країнами: Іспанією, Малайзією, Японією.**

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з іноземними країнами, застосовуються до осіб, які є резидентами України та резидентами відповідної країни. Відповідно до положень ст. 103 ПКУ застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку дозволяється лише за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами цієї статті.

Аналогічно в іноземній країні, з якою Україною укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, від резидента України, який претендує на застосування положень договору, вимагатиметься довідка, яка підтверджує, що зазначена особа є резидентом України.

У платників податків виникає багато запитань щодо підтвердження резидентами України свого резидентського статусу для одержання права на пільгове оподаткування в іноземних країнах, з якими укладено угоди про уникнення подвійного

оподаткування.

Відповідно до пп. 14.1.122 ПКУ нерезиденти – це:

- іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) згідно із законодавством України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- фізичні особи, які не є резидентами України.

Відповідно до пп. 103.4 ПКУ застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку **дозволяється лише за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо не передбачено міжнародним договором України, і підтверджує статус податкового резидента.** Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, за формою, затвердженою законодавством іншої країни, легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

При цьому відповідно до п. 103.10 ПКУ у разі неподання нерезидентом довідки доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню згідно із законодавством України з питань оподаткування, тобто без урахування положень міжнародного договору.

Відповідно до п. 3.2 ПКУ визначено, якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору. Україна поряд з іншими державами підписала Гаазьку конвенцію про скасування вимоги дипломатичної або консульської легалізації іноземних офіційних документів.

Офіційні документи, які використовуватимуться на території держав – учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом *Apostille* (далі – апостиль), проставленим компетентним органом держави, в якій було складено документ.

Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації).

Із держав, з якими Україна має чинні договори про уникнення подвійного оподаткування, учасницями цієї Конвенції є: Австрія, Азербайджан, Бельгія (у відносинах з Україною Конвенція чинна з 5 липня 2004 р.), Білорусь, Болгарія, Вірменія*, Греція, Грузія, Данія, Естонія, Ізраїль, Індія, Ісландія, Іспанія, Італія, Казахстан, Китайська Народна Республіка (триває процедура набрання чинності), Кіпр, Латвія, Литва, Македонія, Молдова, Нідерланди, Норвегія, Південно-Африканська Республіка, Польща, Португалія, Російська Федерація, Румунія, Сербія і Чорногорія,

Словацька Республіка, Словенія, Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Сполучені Штати Америки, Туреччина, Угорщина, Федеративна Республіка Німеччина, Фінляндія, Франція, Хорватія, Чеська Республіка, Швейцарія, Швеція, Японія.

Порядок засвідчення документів штампом апостиль застосовується у відносинах між Україною та державами – учасниками Конвенції, крім ФРН, яка відповідно до ст. 12 цієї Конвенції висловила заперечення проти приєднання України до Конвенції, та крім держав, позначених знаком «*», для яких застосовується спеціальний порядок, викладений нижче.

Згідно з домовленостями, досягнутими між Мінфіном України та Мінфіном ФРН, для резидентів ФРН встановлено особливий порядок надання довідок про підтвердження податкового резидентства. Відповідно до цього порядку зазначена довідка видається податковими інспекціями федеральних земель в оригіналі і не вимагає легалізації.

Україна також є учасницею двосторонніх договорів про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах та багатосторонньої Конвенції про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах.

Відповідно до висновку Міністерства юстиції України документи податкових установ іноземних держав, які є учасниками договорів про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах, на територіях договірних сторін мають прийматися без будь-якого додаткового засвідчення.

Враховуючи зазначене, довідки про статус податкового резидента, видані податковими органами іноземних держав, приймаються на території України без будь-якого додаткового засвідчення (без легалізації та завірення апостилем) на підставі міжнародних договорів України про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах, укладених з Азербайджаном, Білорусією, Болгарією, Вірменією, Естонією, Казахстаном, Киргизстаном, Латвією, Литвою, Молдовою, Польщею, Росією, Румунією, Сербією, Таджикистаном, Туркменістаном, Узбекистаном, Чехією.

Види доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, та порядок їх оподаткування податком на прибуток представлено у **табл. 6.15**.

Суми прибутків нерезидентів, які проводять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку, яке прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента. У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складання нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з

Таблиця 6.15 – Види доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, та порядок їх оподаткування податком на прибуток

№ з/п	Вид доходів	Джерела виплат	Ставка податку на прибуток
1	Проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за показниками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
2	Дивіденди, які сплачуються резидентом	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
3	Роялті	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
4	Доходи від інжинірингу	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
5	Лізингова (орендна) плата, що вноситься резидентами або постійними представництва на користь нерезидента – лізингодавця (орендодавця) за договорами оперативного лізингу (оренди)	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
6	Доходи від продажу майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
7	Доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
8	Винагороди за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
9	Брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
10	Доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї)	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
11	Доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%
12	Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань (прибуток – це різниця між номінальною вартістю та ціною придбання безпроцентних (дисконтних) цінних паперів)	За рахунок прибутку	18%

Продовження таблиці 6.15

№ з/п	Вид доходів	Джерела виплат	Ставка податку на прибуток
13	Фрахт	За рахунок доходів	6%
14	Страхові платежі (страхові внески. Страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків: <ul style="list-style-type: none"> – обов'язкового на користь фізичних осіб – нерезидентів, у межах системи «Зелена картка», пасажирських перевезень цивільної авіації; – за межами України на користь нерезидентів; – безпосередньо із страховиками та перестраховиками – нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких вимагає вимогам, а також під час укладання договорів перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту; – в інших випадках 	<p>–</p> <p>За власний рахунок страховика</p> <p>–</p> <p>За власний рахунок страховика</p>	<p>0%</p> <p>4%</p> <p>0%</p> <p>12%</p>
15	Реклама	За власний рахунок	20%
16	Інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15%

контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибутку, отриманий нерезидентами з джерел його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходами та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента, під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують податок із доходу. Це положення не поширюється на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи

придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності.

Суми податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні. Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду. Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал (майно та приріст капіталу), поштові податки, податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються іншими податками згідно із законодавством іноземних держав. Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження контролюючого органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів.

У **табл. 6.16** узагальнено ставки оподаткування, встановлені згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування у процентах до загальної суми дивідендів, процентів, роялті, цифрами в дужках у стовпчику «Дивіденди» означають мінімальну частку капіталу компанії (у процентах), володіння якою дає право фактичному володарю дивідендів на оподаткування за ставкою, наведеною перед дужками, а цифрами, написані через «/», означають, що залежно від визначених угодою умов можуть застосовуватись різні ставки оподаткування.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями.

Доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, оподатковуються за ставкою в розмірі 5 відсотків у джерела виплати таких доходів та за рахунок таких доходів з одночасно дотриманням таких умов (пп. 141.4.11 ПКУ):

а) кошти, надані нерезидентом за позиною або фінансовим кредитом, залучені ним шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України;

б) кошти, надані нерезидентом за позиною або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо або опосередковано) резиденту позики або фінансового кредиту;

в) нерезидент, якому виплачуються проценти, та уповноважена ним особа (якщо проценти виплачуються через таку особу) не є резидентами юрисдикцій, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкти, що здійснюють букмекерську діяльність, діяльність з випуску та

Таблиця 6.16 – Ставки оподаткування, встановлені згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування у відсотках до загальної суми дивідендів, процентів, роялті

Держава	Дивіденди	Проценти	Роялті
Австрія	5 (10)/10	2/5	5
Азербайджан	10	10	10
Алжир	5(25)/15	10	10
Бельгія	5(20)/15	2/5	5
Білорусь	15	10	15
Болгарія	5(25)/15	10	10
Бразилія	10(25)/15	15	15
Велика Британія	5(20)/10	0	0
Вірменія	5(25)/15	10	0
В'єтнам	10	10	10
Греція	5(25)/10	10	10
Грузія	5(25)/10	10	10
Данія	5(25)/15	10	10
Естонія	5(25)/15	10	10
Єгипет	12	12	12
Ізраїль	5(25)/10/15	5/10	10
Індія	10(25)/15	10	10
Індонезія	10(20)/ 15	10	10
Іран	10	10	10
Ісландія	5(25)/15	10	10
Іспанія	18	0	5
Італія	5(20)/15	10	7
Йорданія	10(20)/15	10	10
Казахстан	5(25)/15	10	10
Канада	5(20)/15	10	10
Киргизстан	5(50)/15	10	10
Кіпр	5(20)/15	2	5/10
КНР (Китайська Народна Республіка)	5(25)/10	10	10
Корея	5(20)/15	5	5
Королівство Саудівська Аравія	5(20)/15	10	10
Кувейт	5	0	10
Латвія	5(25)/15	10	10
Литва	5(25)/15	10	10
Ліван	5(20)/15	10	10
Лівія	5(25)/15	10	10

Продовження таблиці 6.16

Держава	Дивіденди	Проценти	Роялті
Македонія	5(25)/15	10	10
Малайзія	15	15	10/15
Марокко	10	10	10
Мексиканські Сполучені Штати	5(25)/15	10	10
Молдова	5(25)/15	10	10
Монголія	10	10	10
Нідерланди	5(20)/15	2/10	10
Норвегія	5(25)/15	10	10
ОАЕ (Об'єднані Арабські Емірати)	5(10)/15	3	10
ПАР (Південно-Африканська Республіка)	5(20)/15	10	10
Пакистан	10(25)/15	10	10
Польща	5(25)/15	10	10
Португалія	10(25)/15	10	10
Російська Федерація	5/15	10	10
Румунія	10(25)/15	10	15
Сирія	10	10	18
Сінгапур	5(20)/15	10	7,5
Словаччина	10	10	10
Словенія	5(25)/15	5	10/5
США (Сполучені Штати Америки)	5(20)/15	0	10
Таджикистан	10	10	10
Таїланд	10(25)/15	10/15	15
Туреччина	10(25)/15	10	10
Туркменістан	10	10	10
Угорщина	5 (25)/15	10	5
Узбекистан	10	10	10
Фінляндія	5(20)/15	5/10	5/10
Франція	5(20)/15	2/10	5/10
ФРН (Федеративна Республіка Німеччина)	5(20)/10	2/5	5
Хорватія	5(25)/10	10	10
Чехія	5(25)/15	5	10
Швейцарія	5(20)/15	10	10
Швеція	5(20)/10	10	10
Югославія (Сербія і Чорногорія)	5(25)/10	10	10
Японія	15	10	10

проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно з податком на прибуток, сплачують податок на доходи, який не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.

Звільняються від оподаткування податком на прибуток кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо), коштів у вигляді внесків від вкладників пенсійного фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків, осіб, які уклали договір страхування про недержавне пенсійне страхування.

6.4. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» № 897 від 20 жовтня 2015 р., є універсальною. Вона призначена для всіх категорій платників податку на прибуток, як звичайних підприємств, так і «специфічних», наприклад: страховиків, банків, букмекерів, «лотерейників», «азартників».

Податковим (звітним) періодом податку на прибуток є квартал, півріччя, три квартали і рік. Річний податковий (звітний) період встановлено тільки для таких платників податку на прибуток:

- які зареєстровані протягом звітного (податкового) періоду;
- виробників сільськогосподарської продукції;
- річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень.

Тобто, якщо річний дохід платник податку на прибуток більше 20 мільйонів грн., то такий платник податку на прибуток звітує і сплачує податок на прибуток квартал, півріччя, три квартали, рік. Якщо у платника податку на прибуток дохід менше 20 млн грн., то він подає податкову декларацію з податку на прибуток тільки річну.

Структура податкової декларації з податку на прибуток представлена на **рис. 6.11**.

Виробники сільськогосподарської продукції подають декларацію з податку на прибуток за підсумками податкового (звітного) року. Причому вони можуть обрати період, який розпочинається з 1 липня поточного звітного року та закінчується 30 червня наступного звітного року. При цьому для цілей обкладення податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільгосппродукції, належать ті, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного

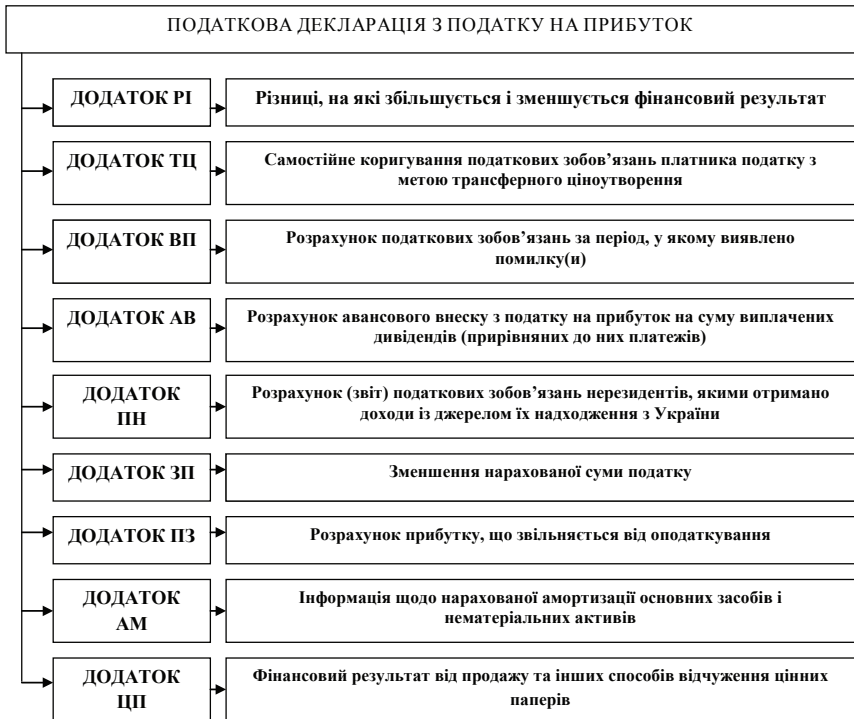


Рис. 6.11. Структура податкової декларації з податку на прибуток

виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50% загальної суми доходу. Такі підприємства за річний податковий період повинні подати податкову декларацію з податку на прибуток протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду.

Податкова декларація з податку на прибуток складається з:

- вступної частини;
- основної частини;
- розрахунок авансового внеску;
- трьох блоків для виправлення самостійно виявлених помилок: за податковим зобов'язанням з податку на прибуток; за податком на прибуток з доходів нерезидентів; за авансовими внесками;
- заключної частини.

Декларацію заповнюють наростаючим підсумком з початку року у гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами (це передбачає сама форма звітності) і обов'язково українською мовою. Заповненню підлягають усі

рядки декларації та її додатків. У разі відсутності показників у відповідних рядках як основної частини декларації, так і її додатків ставлять прокреслення. Додатки до окремих рядків декларації, не заповнені через відсутність операцій (показників), не подають.

Порядок заповнення податкової декларації з податку на прибуток представлено у **табл. 6.17**.

Податкова декларація з податку на прибуток подається до контролюючих

Таблиця 6.17 – Порядок заповнення податкової декларації з податку на прибуток

Показник рядка декларації	Код рядка	Дані і підстави для заповнення
Дохід від будь-якого виду діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	Річна сума таких доходів за даними бухгалтерського обліку: – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи. Звичайно, сума таких доходів не містить податкового зобов'язання з ПДВ. Цей рядок визначає категорію платників податку на прибуток у відповідності за обсягом доходів. Якщо сума доходів менше 20 млн. грн., то платник податків має право вибору щодо застосування податкових різниць. Якщо сума доходів більше 20 млн. грн., то потрібно розраховувати і використовувати податкові різниці для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток), визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)	02	Рядок 2290 відповідного Звіту про фінансові результати або Рядок 2295 відповідного Звіту про фінансові результати
Різниці, що виникають згідно з Податковим кодексом України (+, -)	03 РІ	Податкові різниці розраховуються в додатку РІ, а у цей рядок переноситься їх загальний результат
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03) (+, -)	04	(стор 02 + стор. 03) (+, -)
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнено від оподаткування (+, -)	05 ПЗ	Заповнюється при веденні діяльності, визначеної як неоподатковувана податком на прибуток згідно ст. 142 ПКУ або зазначеної в нормах підрозділу 4 розділу XX ПКУ
Податок на прибуток (позитивне значення) (рядок 04 — рядок 05) х ____ / 100)	06	(стор 04 – стор. 05) х основна ставка податку на прибуток % / 100)

Продовження таблиці 6.17

Показник рядка декларації	Код рядка	Дані і підстави для заповнення
Дохід за договорами страхування і пере-страхування, визначений згідно з під-пунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	07	Заповнюють страховики
за договорами із довгострокового страху-вання життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема за договорами страхування додаткової пенсії, визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52.1, 14.1.52.2 та 14.1.116 п. 14.1 ст. 14 розділу I Податкового кодексу України	07.1	
Податок на дохід за договорами страхування (рядок 07 — рядок 07.1) \times ____ / 100)	08	
Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей	09	Заповнюють платники податків, які займаються діяльністю з випуску та проведення лотерей
Податок на прибуток від діяльності з ви-пуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 \times ____ / 100)	10	
Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використан-ням гральних автоматів	11	Заповнюють платники податків, які займаються азартними іграми
Податок на прибуток від діяльності з проведення азартних ігор з використан-ням гральних автоматів за звітний (по-датковий) період (рядок 11 \times ____ / 100)	12	
Сума доходу від букмекерської діяльнос-ті, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	Заповнюють платники податків, які займаються букмекерською діяльністю
Сума виплачених виплат гравцеві	14	
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 — рядок 14) \times ____ / 100)	15	

органів один із способів:

- а) подати її особисто або через уповноважену на це особу;
- б) надіслати поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення не пізніше ніж за 5 днів до граничного строку подання декларації.
- в) направити в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. При цьому роздруковані оригінали декларації на паперових носіях подавати не потрібно.

До великих та середніх підприємств висуваються особливі вимоги – подати декларацію вони зобов'язані виключно в електронному вигляді.

Разом з податковою декларацією з податку на прибуток платники, у тому числі й малі підприємства, подають до контролюючого органу річну фінансову звітність. Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності подають річну фінансову звітність за скороченою формою у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). А суб'єкти мікропідприємництва подають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форми № 1-мс і № 2-мс).

До 31 грудня 2017 р. згідно з ч. 3 ст. 55 Господарського кодексу України до суб'єктів мікропідприємництва відносять юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності – суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

Починаючи з 1 січня 2018 р. відповідно до вимог Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 2164-VIII від 5 жовтня 2017 р. класифікація підприємств для подання фінансової звітності встановлено нові критерії, що представлено у **табл. 6.18**.

Підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв.

Річна фінансова звітність великих і середніх суб'єктів включає: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

Таблиця 6.18 – Класифікація підприємств за критеріями складання фінансової звітності

Категорія підприємства	Балансова вартість активів, євро	Чистий дохід від реалізації товарів (робіт, послуг), євро	Кількість працівників, осіб
Мікро	До 350 тис.	До 700 тис.	До 10
Мале	До 4 млн	До 8 млн	До 50
Середнє	До 20 млн	До 40 млн	До 250
Велике	Понад 20 млн	Понад 40 млн	Понад 250

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на прибуток в Україні.
2. Назвіть платників податку на прибуток.
3. Як визначається об'єкт оподаткування податку на прибуток?
4. Що є базою оподаткування податком на прибуток?
5. Охарактеризуйте умови і порядок декларування доходів неприбуткових організацій.
6. Охарактеризуйте види різниць, які коригують фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток.
7. Який порядок формування різниць при нарахуванні амортизації необоротних активів?
8. Який порядок визначення різниць при формуванні резервів (забезпечень)?
9. Як формуються резерви банків та небанківських фінансових установ?
10. Який порядок формування різниць при здійсненні фінансових операцій?
11. Які є ставки податку на прибуток? До яких доходів вони застосовуються?
12. Поясніть особливості оподаткування податком на прибуток страховика.
13. Як здійснюється оподаткування податком на прибуток доходів нерезидентів із джерелом походження з України?
14. Розкрийте особливості оподаткування податком на прибуток різниці щодо операцій з продажу або відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю.
15. Як здійснюється оподаткування податком на прибуток операцій в умовах дії угоди розподілу продукції?
16. В чому полягають особливості оподаткування податком на прибуток букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино)?
17. Як застосовуються міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування податком на прибуток доходів нерезиденту із джерелом їх походження України?
18. Поясніть сутність принципу «витягнутої руки» при оподаткуванні податком на прибуток контрольованих операцій.
19. Охарактеризуйте засади визначення операцій контрольованими з метою нарахування податку на прибуток.
20. Назвіть види контрольованих операцій з метою оподаткування податком на прибуток.
21. Охарактеризуйте умови, за якими господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки» для нарахування податку на прибуток.
22. Назвіть методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» для нарахування податку на прибуток.
23. В чому сутність складання та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення для податкового контролю правильності нарахування податку на прибуток?

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств та фінансової звітності платників податку на прибуток.

25. Охарактеризуйте порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств, у тому числі авансовий внесків податку на прибуток.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Не є платниками податку на прибуток:

- a) юридичні особи;
- b) бюджетні організації;
- c) Національний банк України;
- d) постійні представництва нерезидентів;
- e) управителі фонду операцій з нерухомістю.

2. Юридична особа, у якої річний дохід за останній звітний період не перевищує 20 мільйонів гривень, визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток:

- a) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначений у фінансовій звітності;
- b) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- c) прибуток із джерелом походження з України, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- d) прибуток із джерелом походження з України, визначений за даними бухгалтерського обліку;
- e) різниця між доходами і витратами за основним видом діяльності.

3. Юридична особа, у якої річний дохід за останній звітний період перевищує 20 мільйонів гривень, визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток:

- a) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначений у фінансовій звітності;
- b) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- c) прибуток із джерелом походження з України, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- d) прибуток із джерелом походження з України, визначений за даними бухгалтерського обліку;
- e) різниця між доходами і витратами за основним видом діяльності.

4. Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період:

- a) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- b) авансових внесків податку на прибуток;
- c) орендної плати за землю;
- d) рентної плати;
- e) екологічного податку.

5. Податковими звітними періодами для податку на прибуток підприємств – виробників сільськогосподарської продукції є:

- a) річний з 1 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;
- b) річний з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року;
- c) квартал, півріччя, три квартали, рік;
- d) півріччя, рік;
- e) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

6. Податковий період для юридичної особи, у якої річний дохід за останній звітний період не перевищує 20 мільйонів гривень є:

- a) річний з 1 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;
- b) річний з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року;
- c) квартал, півріччя, три квартали, рік;
- d) півріччя, рік;
- e) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

7. Податковий період для юридичної особи, у якої річний дохід за останній звітний період перевищує 20 мільйонів гривень є:

- a) річний з 1 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;
- b) річний з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року;
- c) квартал, півріччя, три квартали, рік;
- d) півріччя, рік;
- e) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

8. Для нарахування амортизації основних засобів з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток не застосовується метод амортизації:

- a) прямолінійний;
- b) зменшення залишкової вартості;
- c) прискореного зменшення залишкової вартості;
- d) кумулятивний;
- e) виробничий.

9. Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації транспортного засобу не менше:

- a) 5 років;
- b) 4 роки;
- c) 2 роки;
- d) 10 років;
- e) 6 років.

10. Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації комп'ютера не менше:

- a) 5 років;
- b) 4 роки;
- c) 2 роки;
- d) 10 років;
- e) 6 років.

11. Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство не включає амортизацію:

- a) виробного обладнання;
- b) адміністративної будівлі;
- c) невиробничих основних засобів;
- d) складських приміщень;
- e) виробничих транспортних засобів.

12. Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації бульдозера не менше:

- a) 5 років;
- b) 4 роки;
- c) 2 роки;
- d) 10 років;
- e) 6 років.

13. Ставка податку на прибуток у розмірі 3% від об'єкта оподаткування застосовується:

- a) до доходів нерезидентів;
- b) до доходів від букмекерської діяльності;
- c) за договорами страхування;
- d) за договорами страхування життя;
- e) від продажу цінних паперів.

14. Ставка податку на прибуток у розмірі 0% від об'єкта оподаткування застосовується:

- а) до доходів нерезидентів;
- б) до доходів від букмекерської діяльності;
- в) за договорами страхування;
- г) за договорами страхування життя;
- д) від продажу цінних паперів.

15. Різниця, на яку збільшується фінансовий результат платника податку на прибуток:

а) сума процентів за борговими зобов'язаннями, що перевищують 50 відсотків фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та уми амортизаційних відрахувань, за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, сума боргових зобов'язань перевищує суму власного капіталу в 3,5 рази;

б) від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) періодів;

в) на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів;

г) сума процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з не пов'язаними особами;

д) на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування на інструменти власного капіталу, пере класифіковані у фінансові зобов'язання.

16. При придбанні товарів, необоротних активів, робіт та послуг у неприбуткових організаціях (крім бюджетних установ) на суму більше 50 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного податкового року сукупно протягом звітного (податкового) року, фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток:

- а) не змінюється;
- б) збільшується на суму 30 відсотків вартості;
- в) збільшується на суму 50 відсотків вартості;
- г) збільшується на всю суму вартості;
- д) збільшується на суму 40 відсотків вартості.

17. Господарські операції визнаються контрольованими при таких умовах з метою оподаткування податком на прибуток:

а) будь-який річний дохід платника податку за відповідний податковий (звітний) період;

б) будь-який обсяг господарських операцій з контрагентами – нерезидентами;

с) річний дохід платника податку за відповідний податковий (звітний) період перевищує 20 мільйонів гривень;

д) обсяг господарських операцій з кожним контрагентом – нерезидентом перевищує 5 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) період;

е) річний дохід платника податку за відповідний податковий (звітний) період перевищує 50 мільйонів гривень та обсяг господарських операцій з кожним контрагентом – нерезидентом перевищує 5 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) період.

18. Не контролюваною операцією до якою не застосовується принцип «Витягнутої руки» з метою оподаткування податком на прибуток є:

а) господарські операції з пов'язаними особами – нерезидентами;

б) продаж товарів через комісіонерів – нерезидентів;

с) господарські операції з нерезидентами, що зареєстровані у державах, у яких податок на прибуток на 5 відсотків і більше нижча, ніж в Україні, з якими не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформації;

д) господарські операції з не пов'язаними особами – нерезидентами, що не зареєстровані у державах, у яких податок на прибуток на 5 відсотків і більше нижча, ніж в Україні, з якими не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформації, імпорт і експорт товарів, що не мають біржове квотування;

е) імпорт і експорт товарів, що мають біржове квотування.

19. Підставою для звільнення від оподаткування податком на прибуток доходів із джерелом їх походження в Україні є:

а) довідка контрагента – нерезидента, у який зазначено, що він є платником податку на прибуток;

б) міжнародний договір України з державою контрагента – нерезидента;

с) договір з контрагентом-нерезидентом;

д) довідка, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, яка видана компетентними (уповноваженими) органами відповідної країни, та належним чином легалізована і перекладена;

е) довідка, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, яка видана Державною фіскальною службою України.

20. Податок на прибуток з доходів, що отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, сплачується за власний рахунок резидента, який виплачує доходи:

а) роялті;

б) від інжинірингу;

с) від реклами;

д) у вигляді орендної плати;

е) у вигляді комісійної винагороди.

Тема 7. Оподаткування юридичних осіб податком на майно

- 7.1. Економічна сутність та склад податку на майно
- 7.2. Механізм оподаткування юридичних осіб податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
- 7.3. Транспортний податок в механізмі оподаткування юридичних осіб
- 7.4. Особливості оподаткування юридичних осіб податком на землю

7.1. Економічна сутність та склад податку на майно

Податок на нерухоме майно існує приблизно в 130 країнах, але значимість його різна [254, с. 206]. Об'єктами оподаткування є землі, будівлі, споруди, податок сплачується власником нерухомості, в залежності від країни, можуть використовуватися ринкова вартість, кадастрова власність, а також коригуючі коефіцієнти. У багатьох країнах є системи кадастрів, призначені для обліку інформації про власність; пільги надаються або по категоріям платників (соціально незахищеним платникам податків, пенсіонерам і інвалідам, а в деяких країнах при наданні пільги враховується сімейний стан платника податків, рівень його доходів), або з урахуванням характеру власності (по нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно-корисних видів діяльності, або по об'єктах, що знаходяться в державній (муніципальній) власності); податок на нерухоме майно є місцевим податком, поступає до місцевих бюджетів; ставки податку залежать від законодавчої і економічної практики в країнах [254, с. 208]. Що стосується ставки податку на нерухомість, то у більшості країн вона становить менше 1% від бази оподаткування [254, с. 210] (**табл. 7.1**).

У Франції досить розгалужена система оподаткування нерухомості, що включає податок на проживання, податок на дохід, податок на багатство (майно), податок на прибуток з перепродажу, податок на статки та інші. У Німеччині податок на нерухомість сплачується незалежно від його призначення за ставкою 0,35% із застосуванням місцевих коефіцієнтів. Податки на нерухомість у Великій Британії діляться на кілька видів: податок на купівлю нерухомості – гербовий збір, єдиний податок на майно для введення підприємницької діяльності, податок на нерухомість. В Голландії податок на нерухомість щорічно встановлюється місцевим органом і звільнення від сплати податку надається новобудовам на період будівництва будівлі. В Іспанії існує система податків подібна до Франції, але виокремлюють податок на майно,

Таблиця 7.1 – Ставка оподаткування нерухомості у розвинених країнах [254, с. 210]

Країна	Ставка податку, %
Велика Британія	1,5
Іспанія	0,3–1,1
Кіпр	3,5
Норвегія	2,5
Франція	3,1
Чорногорія	0,08–0,8
Канада	1,0–1,2
США	1,0
Білорусь	0,1–1
Грузія	0,05–0,8
Казахстан	0,05–0,5
Молдова	0,02–0,5
Узбекистан	4,0

та інфраструктурний податок, що включає плату за збір сміття, експлуатацію комунальних мереж тощо. Нерухоме майно, що знаходиться в Данії, обкладається трьома видами податку: місцевим податком на нерухомість, окружним податком на нерухомість та податок з нерухомості, що використовується як офіси, готелі, заводи, майстерні.

Відповідно до розділу XII Податкового кодексу України склад податку на майно представлено схематично на **рис. 7.1**.

Об'єктом оподаткування податком на майно є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

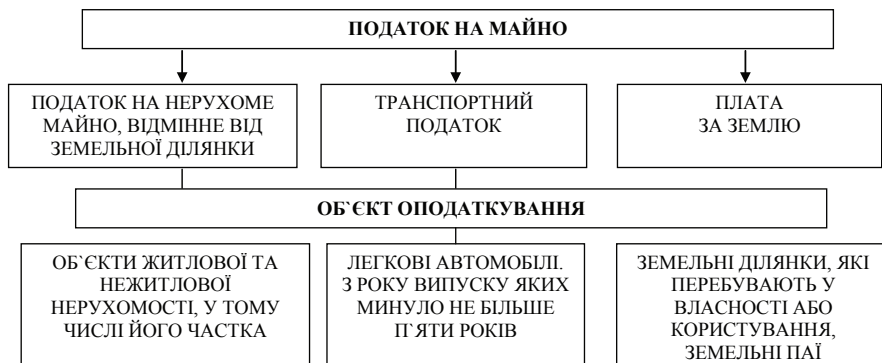


Рис. 7.1. Склад податку на майно

Відповідно до пп. 14.1.129 об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені відповідно до житлового фонду, дачні та садові будинки. Будівлі, віднесені до житлового фонду, поділяються на такі типи:

- житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного й ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки квартирного типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;
- побудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних, зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку, одну (або більше) спільну капітальну стіну;
- квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного й ньюму проживання;
- котедж – одно-, півтора поверховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;
- кімната у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів.

Садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків.

Дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.

Об'єкти нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не віднесені до законодавства до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють:

- будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку;
- будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей;
- будівлі торговельні – торговельні центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування;
- гаражі – гараж (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки;
- будівлі промислові та склади;
- будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки);
- господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо;
- інші будинки.

Об'єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої за законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Середньоринкова вартість визначається Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач, пробігу легкового автомобіля, та розміщується на офіційному веб-сайті Міністерства.

Постановою Кабінету Міністрів України «Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» № 66 від 18 лютого 2016 р. затверджено механізм визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей віднесення таких автомобілів до об'єктів оподаткування транспортним податком.

Середньоринкова вартість автомобіля розраховується за методом аналогії цін ідентичних автомобілів за формулою:

$$C_{cp} = C_n \times (G / 100) \times (1 \pm (G_k / 100)),$$

де **Ц_н** – ціна нового транспортного засобу береться ціна нового автомобіля з урахуванням марки, моделі, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач;

G – коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від строку експлуатації;

G_к – коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від пробігу.

Джерелом інформації для визначення ціни нового автомобіля є офіційні прайс-листи виробників (дилерів). Інформація про ціни нового автомобіля з урахуванням марки, моделі, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач подається до 10 січня базового податкового (звітного) періоду (року) державним підприємством «Держзовнішінформ» до Мінекономрозвитку.

Ідентичними є автомобілі, в яких збігаються такі ознаки і параметри: марка; країна-виробник; тип кузова (седан, універсал тощо); модель; конструкція приводу тягових коліс; тип та робочий об'єм двигуна; потужність двигуна; тип коробки переключення передач та інших складників силової передачі; габаритні розміри; рік випуску; комплектація. Розбіжності можуть стосуватися комплектації, пробігу та технічного стану.

Аналогічними є автомобілі, в яких збігаються такі ознаки і параметри: тип кузова (седан, універсал тощо); призначення (дорожні, позадорожні); тип двигуна (бензиновий, дизельний тощо); робочий об'єм двигуна; привод тягових коліс (передньоприводні, задньоприводні, повноприводні); тип коробки переключення передач; габаритні розміри; комплектація. За наявності кількох аналогів аналогічним

автомобілем є автомобіль одного виробника (країни-виробника).

У разі коли неможливо визначити ціну ідентичного нового автомобіля в Україні (немає необхідних довідкових даних) допускається використання даних щодо аналогічних автомобілів. У разі коли неможливо визначити ціну нового автомобіля в Україні, використовується інформація про його ціну в країнах-виробниках (експортерів).

Ціна нового автомобіля в Україні визначається на рівні ціни країн-виробників (експортерів) без урахування податку на додану вартість у таких країнах, збільшеної на суму податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що відповідно до законодавства сплачуються під час митного оформлення автомобіля.

У разі коли неможливо визначити ціну нового автомобіля в Україні допускається використання інформації про ціни нових автомобілів, зазначені у спеціалізованих періодичних виданнях для продажу автомобілів, комп'ютерних програмах, Інтернеті тощо.

Коефіцієнт коригування ринкової ціни автомобілів залежно від строку експлуатації визначається як середнє значення співвідношення ціни автомобілів, що були у використанні, до ціни аналогічних нових автомобілів, представлено у **табл. 7.2**.

У разі експлуатації транспортних засобів понад 12 років коефіцієнт знижується на 1 для легкових автомобілів і на 2 для мопедів та мотоциклів за кожний рік, але не може бути меншим ніж 4.

Коефіцієнт коригування ринкової ціни автомобілів залежно від пробігу визначається з урахуванням фактичного та нормативного середньорічного пробігу автомобілів представлено у **табл. 7.3**.

У разі коли фактичний середньорічний пробіг автомобілів є вищим, ніж їх нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість зменшується, а у разі, коли фактичний середньорічний пробіг є нижчим, ніж нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість збільшується.

Таблиця 7.2 – Коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від строку експлуатації

Найменування транспортних засобів	Коефіцієнт з урахуванням строку експлуатації транспортних засобів у роках											
	до 1	понад 1 до 2	понад 2 до 3	понад 3 до 4	понад 4 до 5	понад 5 до 6	понад 6 до 7	понад 7 до 8	понад 8 до 9	понад 9 до 10	понад 10 до 11	понад 11 до 12
Легкові автомобілі	74	62	50	45	42	39	36	33	31	29	27	25
Мопеди	81	65	52	42	34	27	22	18	14	11	9	7
Мотоцикли	91	82	75	69	62	57	51	47	43	39	37	35
У разі експлуатації транспортних засобів понад 12 років коефіцієнт знижується на 1 для легкових автомобілів і на 2 для мопедів та мотоциклів за кожний рік, але не може бути меншим ніж 4.												

Таблиця 7.3 – Коефіцієнт коригування ціни транспортних засобів залежно від пробігу

Нормативний середньорічний пробіг транспортних засобів, тис. кілометрів	Фактичний середньорічний пробіг транспортних засобів, тис. кілометрів	Коефіцієнт з урахуванням різниці між фактичним та нормативним середньорічним пробігом транспортних засобів у тис. кілометрів									
		понад 2 до 5	понад 5 до 8	понад 8 до 10	понад 10 до 12	понад 12 до 14	понад 14 до 16	понад 16 до 18	понад 18 до 20	понад 20 до 22	понад 22
27	до 27	1	3	5	6	6,5	7	7,5	8	8,5	9
	понад 27	0,5	1,5	3	4,5	5	5,5	6	6,5	7	7,5

Для транспортних засобів із строком експлуатації до 1 року, а також транспортних засобів, різниця між фактичним та нормативним середньорічним пробігом яких становить до 2 тис. кілометрів, коефіцієнт не визначається

Мінекономрозвитку відповідно розраховує середньоринкову вартість автомобіля та щороку до 1 лютого базового податкового (звітного) періоду подає ДФС інформацію про автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Крім того, забезпечує роботу офіційного веб-сайту в режимі, який дає змогу отримати інформацію про середньоринкову вартість автомобіля шляхом введення даних про їх марку, модель, рік випуску, тип двигуна, об'єм циліндрів двигуна, тип коробки переключення передач та пробіг.

Об'єктом оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Відповідно до пп. 14.1.74 ПКУ земельна ділянка – це частина земельної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї права.

Згідно зі ст. 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

Основним документом, що регулює земельні відносини в Україні є Земельний кодекс України. Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону. У ст. 206 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 р. встановлено, що використання землі в Україні є платним. Такий підхід сприяє раціональному використанню та охороні земель.

У пп. 14.1.147 ПКУ, що плата за землю – обов’язків платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Поняття «плата за землю» є узагальнюючим і об’єднує в собі два обов’язкових платежі – земельний податок та орендну плату за землі державної та комунальної форми власності. Відповідно до пп. 14.1.72 ПКУ земельний податок – обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. А згідно з пп. 14.1.136 ПКУ орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов’язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Кожна земельна ділянка має свою ціну. Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною й експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісгосподарського виробництва, вартості земельних ділянок площею понад 50 га для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд, а також при розробці показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

Ст. 15 Закону України «Про оцінку земель» встановлено, що підставою для проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок є рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування. Як відомо, в економіці відбуваються інфляційні процеси. З метою відповідності нормативної грошової оцінки землі реаліям життя та споживчим цінам і проводиться її індексація. Коефіцієнт індексації використовується для індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

Порядок визначення величини коефіцієнта індексації встановлений ст. 289 ПКУ. Коефіцієнт щорічно розраховує Держземагенство не пізніше 15 січня поточного року та разом з іншими встановленими Податковим кодексом органами забезпечує інформування про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель, в тому числі і власників землі та землекористувачів. З часу проведення нормативної грошової оцінки земель її індексували неодноразово. Для отримання офіційної інформації про нормативну грошову оцінку конкретної ділянки необхідно звернутися до територіального органу Держземагентства.

Результати нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь є базою для справляння земельного податку, єдиного податку платників четвертої групи, орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності, визначення мінімального розміру орендної плати за земельну частку (пай), державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом.

У ст. 1 Закону України «Про порядок відділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» № 899-IV від 5 червня 2003 р. визначено осіб, які мають право на земельну частку (пай), а саме:

- колишні члени колективних сільськогосподарських підприємств, сільськогосподарських кооперативів, сільськогосподарських акціонерних товариств, у тому числі створених на базі радгоспів й інших державних сільськогосподарських підприємств, а також пенсіонери з їх числа, що одержали сертифікати на право на земельну частку (пай) у встановленому законодавством порядку;
- громадяни – спадкоємці права на земельну частку (пай), засвідченого сертифікатом;
- громадяни та юридичні особи України, які згідно із законодавством України набули право на земельну частку (пай);
- громадяни України, евакуйовані із зони відчуження, відселені із зони безумовного (обов'язкового) або гарантованого добровільного відселення, а також громадяни України, які самостійно переселилися з територій, що зазнали радіоактивного забруднення, і на момент евакуації, відселення або самостійного переселення були членами колективних або інших сільськогосподарських підприємств, а також пенсіонери з їх числа, що проживають у сільській місцевості.

Також право особи на земельну частку (пай) може бути встановлено в судовому порядку. Відповідно до ст. 2 Закону № 899 основним документом, що засвідчує право на земельну частку (пай), є сертифікат на право на земельну частку (пай), виданий районною (міською) держадміністрацією, а також документи:

- свідоцтво про право на спадщину;
- договори купівлі-продажу, дарування, міни, посвідчені в установленому законом порядку, до яких додається сертифікат на право на земельну частку (пай);
- рішення суду про визнання права на земельну частку (пай).

Згідно зі ст. 1 Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» № 1529 від 3 грудня 1999 р. члени колективних сільськогосподарських підприємств, які одержали право на земельний пай, мають право вільного виходу з цих підприємств разом із земельним паєм і створення підприємств приватної власності. До того ж фізичні особи мають змогу реалізувати своє право на земельний пай шляхом надання його в оренду. При цьому обов'язково має бути складено договори оренди між підприємствами, установами, організаціями, що використовують землю для сільськогосподарських потреб, і фізичними особами – власниками паїв з виплатою орендної плати в грошовій або натуральній формах.

При оформленні договорів оренди, які укладають суб'єкти господарської діяльності (сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства), слід керуватися насамперед вимогами до складання договорів оренди, визначеними

Господарським кодексом № 436-IV від 16 січня 2003 р.: відповідно до п. 1 ст. 284 цього Кодексу істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням індексації), строк, на який укладається договір оренди, орендна плата з урахуванням її індексації, порядок використання амортизаційних відрахувань, відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу; відповідно до п. 4 ст. 284 цього Кодексу термін дії договору оренди визначається за погодженням сторін. У разі відсутності заяви однієї із сторін про зупинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення строку дії договору він вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих передбачених договором умовах.

Крім того, згідно з п. 4 ст. 93 Земельного кодексу № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. оренда земельної ділянки може бути короткостроковою – не більш ніж на 5 років і довгостроковою – не більш ніж на 50 років.

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про оренду землі» № 161-XIV від 6 жовтня 1998 р. істотними умовами договору оренди землі є:

- об'єкт оренди із зазначенням кадастрового номера, місцеположення й розміру земельної ділянки;
- строк дії договору оренди;
- розмір орендної плати за рік, розмір індексації, форма й строки платежу, порядок внесення й перегляду, відповідальність за несплату;
- умови використання й цільове призначення земельної ділянки, переданої в оренду;
- умови збереження стану об'єкта оренди;
- умови й строки передачі земельної ділянки орендареві;
- умови повернення земельної ділянки орендодавцеві;
- існуючі обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки;
- визначення сторони, що несе ризик випадкового ушкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини;
- відповідальність сторін;
- умови передачі під заставу й внеску до статутного фонду права оренди земельної ділянки.

Відсутність у договорі хоча б однієї з перелічених істотних умов є підставою для відмови в державній реєстрації договору оренди й визнання договору недійсним.

Згідно зі ст. 18 Закону про оренду землі договір оренди землі набуває чинності після його державної реєстрації. Відповідно до п. 1 ст. 202 Земельного кодексу державна реєстрація земельних ділянок здійснюється в складі Державного реєстру земель, а згідно з п. 2 цієї статті Державний реєстр земель складається із двох частин: книги записів реєстрації державних актів на право власності на землю й на право постійного користування землею, договорів оренди землі із зазначенням кадастрових номерів земельних ділянок; поземельної книги, що містить відомості про земельну ділянку.

У наказі Державного комітету України по земельних ресурсах «Про затвердження типового договору оренди земельної частки (паю)» № 5 від 15 січня 2000 р. наведено типову форму, яку використовують при укладанні договорів оренди між громадянами – власниками сертифікатів на земельний пай і підприємствами, установами, організаціями, що використовують землю для сільськогосподарських потреб. Основна особливість зазначеної форми – це обов'язкова наявність даних, що відображають специфіку сільськогосподарського землекористування. Крім прізвища, імені та по батькові, а також адреси фізичної особи слід зазначити номер сертифіката на земельний пай, ким його видано та дату видачі. Земельна площа, яку здають в оренду, оцінюється в умовних кадастрових гектарах, тому слід зазначити кадастрові та інші характеристики земельної ділянки, а до договору додати кадастровий план. У договорі потрібно обов'язково зазначити, що земельний пай передається в оренду для сільськогосподарських потреб. При визначенні розміру виплачуваної фізичній особі – орендодавцеві орендної плати у розрахунку на одну земельну частку обов'язково зазначають розмір грошової плати у гривнях, натуральної – у кількості продукції, відробіткової – у послугах або роботах, наданих орендодавцеві.

Невід'ємною частиною договору оренди земельного паю є додаток до договору, в якому на підставі щорічного розміру орендної плати за рік перелічено форми орендної плати й зазначено періоди її виплати. Виплата орендної плати за земельні паї здійснюється, як правило, один раз за рік за підсумками роботи сільськогосподарського підприємства, але можна передбачати й інший порядок (щомісяця, щокварталу).

При встановленні суми плати за оренду земельного паю слід мати на увазі, що відповідно до п. 1 Указу Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» № 92/2002 від 2 лютого 2002 р. від вона має бути не менше ніж 3% вартості земельного паю. Згідно зі ст. 22 Закону про оренду землі орендна плата може справлятися в грошовій, натуральній і відробітковій (надання послуг орендодавцеві) формах. Сторони можуть передбачити в договорі поєднання різних форм орендної плати.

Якщо договором передбачено відробіткову або натуральну форми орендної плати, то відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про проведення перерахунку обсягів натуральної та відробіткової форм плати за оренду земельної частки (паю) у грошову» № 672 від 23 квітня 1999 р. слід здійснити перерахунок обсягів відробіткової або натуральної форм у грошову, виходячи із собівартості визначених договором видів продукції, робіт (послуг), яка склалася в господарстві за минулий рік.

Також відповідно до ст. 21 Закону про оренду землі розмір орендної плати слід розраховувати з урахуванням індексу інфляції, якщо інше не передбачено договором.

Орендна плата за місяць розраховується за формулою:

$$OpП_{\text{за місяць}} = OpП_{\text{за рік}} : 12 \times I_{\text{інф.року}} \times I_{\text{інф.місяця}},$$

де **ОрП**_{за місяць} – розмір орендної плати за місяць у гривнях;

ОрП_{за рік} – розмір орендної плати за рік у гривнях;

I_{інф.року} – індекс інфляції з початку поточного року до дати укладання договору оренди;

I_{інф.місяця} – індекс інфляції за перший місяць оренди.

Відповідно до ст. 134 Земельного кодексу України, земельні ділянки державної чи комунальної власності або права на них (оренда, суперфіцій, емфітевзис), у тому числі з розташованими на них об'єктами нерухомого майна державної або комунальної власності, підлягають продажу окремими лотами на конкурентних засадах (земельних торгах).

Земельні торги проводяться у формі аукціону, за результатами проведення якого укладається договір купівлі-продажу, оренди, суперфіцію, емфітевзису земельної ділянки з учасником (переможцем) земельних торгів, який запропонував найвищу ціну за земельну ділянку, що продається, або найвищу плату за користування нею, зафіксовану в ході проведення земельних торгів (ст. 135 ЗК України).

7.2. Механізм оподаткування юридичних осіб податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб представлено у **табл. 7.4**.

Таблиця 7.4 – Визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб

Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості	Платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній частковій власності кількох осіб	Кожна з осіб за належну їй частку
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі	Одна особа – власник, що визначена за згодою осіб, якщо інше не встановлено судом
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі	Кожна особа за належну їй частку
Бельгія	50% (без урахування 13,07% соціального забезпечення, виплачуваного робітнику, а також за винятком 32% соціального забезпечення, виплачуваного роботодавцем)

Не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а саме:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджетів і є неприбутковими (їх спільній власності);
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, в тому числі їх частки;
- будівлі дитячих бузвіків сімейного типу;
- гуртожитки;
- житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади;
- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;
- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що проводять діяльність в малих архітектурних формах та на ринках. Малі архітектурні форми поділяються на пересувну малу архітектурну форму (торговельне обладнання, низькотемпературний прилавок, лоток, ємність, торговельний автомат соціально-культурного, побутового, торговельного та іншого призначення для провадження підприємницької діяльності) та на стаціонарну малу архітектурну форму (тимчасова одноповерхова споруда соціально-культурного, побутового, торговельного та іншого призначення для провадження підприємницької діяльності висотою не вище ніж 4 метри, що має по зовнішньому контуру площу близько 30 кв. метрів, виготовляється з полегшених конструкцій і встановлюється тимчасово без закладення фундаменту);
- будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;
- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;
- об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій для забезпечення їх статутної діяльності, крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та господарська діяльність;
- будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які не є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій;
- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій;
- об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та параолімпійської підготовки за переліком, що затверджено Кабінетом Міністрів України;
- об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховуються п'ять та більше дітей.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується за місцем розташування об'єкта і зараховується до відповідного бюджету.

Механізм обчислення податку на нерухоме майно представлено схематично на **рис. 7.2**.

Порядок визначення бази оподаткування та порядок розрахунків з податку на нерухомість відрізняється залежно від категорії платників податку, а саме платник податку є фізичною особою чи юридичною особою.

У випадку коли платник податку є юридичною особою, то база оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності.

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад встановлюють пільги з податку. Пільги з податку встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування. Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта житлової та нежитлової нерухомості рішення щодо ставок та наданих пільг юридичним та фізичним особам зі сплати податку на нерухоме майно, відмінна від земельної ділянки.

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щоквартально у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості про об'єкти нерухомого майна.

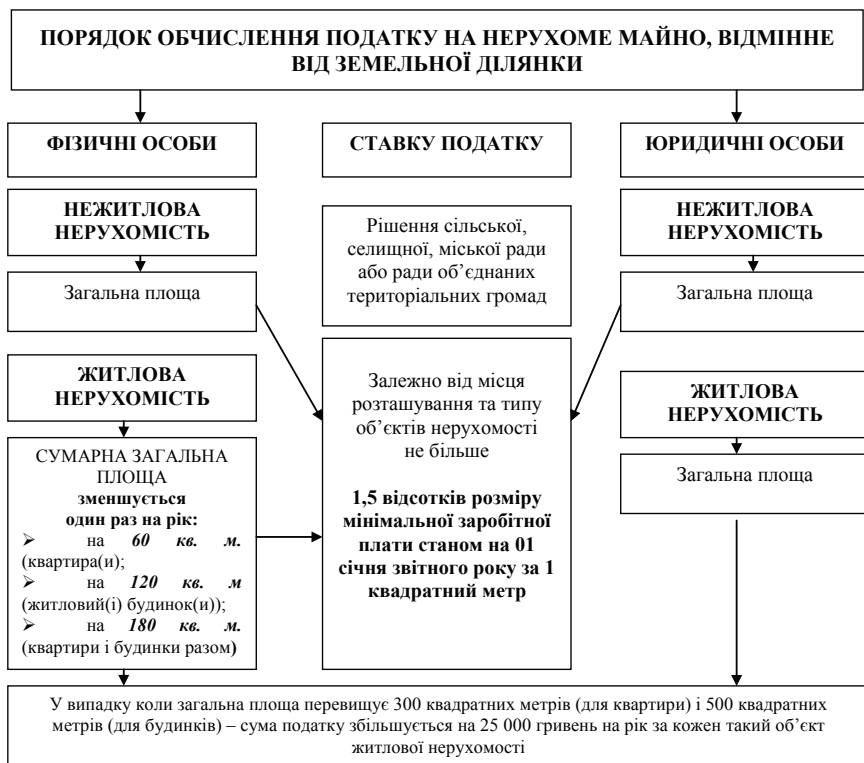


Рис. 7.2. Механізм обчислення податку на нерухоме майно

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника починаючи з місяця, в якому виникло право власності.

У випадку коли платник податку є юридичною особою, то база оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу податкову декларацію за формою, що затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно. Відмінне від земельної ділянки»

№ 408 від 10 квітня 2015 р. Сплата податку юридичними особами податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, проводиться авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та нежитлової нерухомості декларація юридичною особою подається протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

7.3. Транспортний податок в механізмі оподаткування юридичних осіб

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні легкові автомобілі.

Базою оподаткування є легковий автомобіль. Ставка транспортного податку в розрахунку на календарний рік встановлено у розмірі 25 000,00 грн. за кожен легковий автомобіль. Податковий (звітний) період транспортного податку дорівнюється календарному року. У разі спливу п'ятирічного віку протягом звітного року, податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років. Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету.

Юридичні і фізичні особи сплачують транспортний податок за об'єкти оподаткування, придбані протягом року, пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

Порядок розрахунків з транспортного податку відрізняється залежно від категорії платників податку, а саме платник податку є фізичною особою чи юридичною особою.

Орган внутрішніх справ зобов'язаний до 1 квітня 2015 р. подати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку податку. З 1 квітня 2015 р. органи внутрішніх справ зобов'язані щомісячно, у 10-денний строк після закінчення календарного місяця відомості за місцем реєстрації станом на перше число відповідного місяця.

Юридичні особи – платники транспортного податку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього року подають контролюючому органу за місцем реєстрації податкову декларацію за формою, що затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку» № 415 від 10 квітня 2015 р. Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом

місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Власники – юридичні особи у разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, подають уточнюючу декларацію протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань; а у разі повернення – протягом 30 календарних днів з дня складання постанови слідчого, прокурора чи винесення ухвали суду.

Юридичні особи сплачують транспортний податок авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

7.4. Особливості оподаткування юридичних осіб податком на землю

Плата за землю складається із двох видів платежів до бюджету, а саме: перше – земельний податок, другий – орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. В свою чергу, плата за землю – це одна із складових податку на майно (пп. 265.1.3 ПКУ). Земельний податок і орендна плата за землю є місцевими податками (пп. 10.1.1 ПКУ).

Платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок;
- власники земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Постійні землекористувачі – це ті, які мають безстрокове право володіти і користуватися земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності (ч. 1 ст. 92 Земельного кодексу України). Згідно зі ст. 92 ЗКУ такого права набувають:

- підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної форм власності;
- громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації;
- релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності;
- публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування;
- вищі навчальні заклади незалежно від форми власності;
- співвласники багатоквартирного будинку для обслуговування такого будинку та забезпечення задоволення житлових, соціальних і побутових потреб власників (співвласників) та наймачів (орендарів) квартир та нежитлових приміщень, розташованих у багатоквартирному будинку.

Окрім того, розділ XIV ПКУ встановлює додаткові особливості щодо сплати земельного податку тими суб'єктами господарювання, які є платниками єдиного податку (п. 269.2 ПКУ). Платники єдиного податку звільняються від сплати податку на майно (в частині земельного податку). За винятком податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва (пп. 297.1.4 ПКУ). Причому навіть у разі тимчасового припинення господарської діяльності платники єдиного податку не сплачують земельний податок, якщо під час здійснення діяльності земельні ділянки платником.

Об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ПКУ).

База оподаткування по-різному визначається для земельних ділянок, залежно від того, чи було проведено їх нормативну грошову оцінку. Також в залежності від цього застосовуються ставки земельного податку, що схематично представлено на

рис. 7.3.



Рис. 7.3. База оподаткування і ставки земельного податку

Земельний податок обраховується виходячи з нормативної грошової оцінки. Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру (п. 286.1 ПКУ). Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно у сфері будівництва, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землею.

Податковим Кодексом України встановлено певні «пороги» ставок земельного податку, а конкретні значення ставок земельного податку встановлюються рішенням органів місцевої влади. Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та фізичним особам (п. 284.1 ПКУ). Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбувалися зазначені зміни. Якщо місцева влада у встановлений строк не затвердила нових ставок земельного податку – сплачують його за старими ставками – тими, що діяли на 31 грудня попереднього року (пп. 12.3.5 ПКУ).

Не всі земельні ділянки, які перебувають у власності чи у постійному користуванні, оподатковуються земельним податком. Згідно зі ст. 283 ПКУ встановлено перелік земельних ділянок, які у будь-якому разі не оподатковуються земельним податком, так би мовити, «випадають» з об'єкта оподаткування цим податком.

До таких земельних ділянок належать:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;
- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;
- земельні ділянки державних сортопробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;
- землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами

і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг (паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, вловлюючи з'їзди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди, майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, горожі, резервуари для зберігання паливо-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутного капіталі яких 100 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі);

- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;
- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;
- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі;
- земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.

Окрім «неоподатковуваних» земельних ділянок існує ще один випадок, коли землевласники чи землекористувачі не сплачують земельний податок. Податковий кодекс України ст. 282 встановлює перелік юридичних осіб, які звільняються від сплати земельного податку, що представлено у **табл. 7.5**. Тобто у цьому випадку власне земельна ділянка є «об'єктною» щодо оподаткування, але оскільки вона знаходиться у власності чи у постійному користуванні «пільовика» – земельний податок за неї не сплачується.

Додаткові пільги зі сплати земельного податку можуть встановлюватися місцевими органами влади. Причому якщо таку пільгу встановлено місцевими органами влади посеред року, то застосовувати її «пільовики» мають право не раніше місяця, наступного за місяцем відповідного рішення, тобто за правилом п. 284.2 ПКУ.

Якщо платники земельного податку, які користуються пільгами, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, земельний податок за такі земельні ділянки сплачуються на загальних підставах, крім бюджетних установ у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду)

Таблиця 7.5 – Особи, які мають пільги зі сплати земельного податку

Пільги щодо сплати земельного податку для юридичних осіб (ст. 282 ПКУ)
Санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадський організацій інвалідів
Громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів за основним місцем роботи не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників і фонд оплати праці не менше 25 відсотків від суми загальних витрат на оплату праці, при наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається уповноваженим органом
Бази олімпійської та параолімпійської підготовки за затвердженням переліком Кабінету Міністрів України
Дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів держаного або місцевих бюджетів
Державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячі санаторно-курортні заклади та оздоровчі заклади, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які не є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій
державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацьких спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій

іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місцем, в якому втрачено це право.

У випадку коли, платники податку користуються пільгами і надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати контролюючий орган про укладання нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Платником орендної плати – є орендар земельної ділянки. Об'єктом орендної плати є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем, але річна сума платежу не може бути меншою:

- розміру земельного податку для відповідної категорії земельних ділянок на відповідній території;
- 12 відсотків нормативної грошової оцінки, за винятком визначення орендаря на конкурентних засадах;
- розміру земельного податку для пасовищ у населених пунктах;
- 0,1 відсоток нормативної оцінки для олімпійської, параолімпійської та дефолімпійської підготовки за переліком Кабінетом Міністрів України.

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю (земельного податку і орендної плати) є календарний рік – з 1 січня по 31 грудня включно. Для новостворених підприємств, а також для осіб, що набувають право власності та користування на нові земельні ділянки, звітний період може бути менше 12 місяців (ст. 285 ПКУ).

Юридичні особи звітують плату за землю (земельний податок і орендну плату) щорічно або щомісячно. Такі платники самостійно обчислюють суму податку щорічно станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки декларацію на поточний рік. У декларації річна сума земельного податку розбивається рівними частинами за місяцями. При поданні першої декларації разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової грошової оцінки. Форма податкової декларації з плати за землю затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» № 560 від 16 червня 2015 р. Якщо платник подав таку декларацію, то він може не подавати щомісячні декларації (п. 286.2 ПКУ). Подання звітної податкової декларації щомісяця проводиться протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним і звільняє платників (юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців) від подання щорічної звітної податкової декларації плати за землю. За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платники плати за землю подають податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. У разі зміни протягом року об'єкта та бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни. Якщо платник звітував за річною податковою декларацією, земельний податок він сплачує щомісячно рівними частинами. Строк – 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем

податкового (звітного) місяця у разі подання річної і щомісячної податкових декларації (п. 287.3 і п. 287.4 ПКУ).

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних і фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

- у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;
- пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;
- пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи. Такий порядок також поширюється на визначення податкових зобов'язань із земельного податку юридичною особою за земельні ділянки, які відведені для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів, якими керують інваліди з ураженням опорно-рухового апарату, члени їх сімей, яким відповідно до порядку забезпечення інвалідів автомобілями передано право керування автомобілем, та законні представники недієздатних інвалідів або дітей-інвалідів, які перевозять інвалідів (дітей-інвалідів) з ураженням опорно-рухового апарату.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами, податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладання договору оренди земельної ділянки або з дати укладання договору оренди будівель (їх частин).

Власник нежитлого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Для визначення розміру земельного податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Порядок індексації нормативної грошової оцінки визначено ст. 289 ПКУ. Центральний орган виконавчої влади, що

реалізує держану політику у сфері земельних відносин, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільсько-господарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року. Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки визначається за формулою:

$$K_i = I : 100,$$

Де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 100 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 100.

Рішення про застосування коефіцієнту індексації нормативної грошової оцінки у плановому році повинно бути офіційно оприлюднене не пізніше 15 січня поточного року.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на майно в Україні.
2. Назвіть платників податку на майно.
3. Як визначається об'єкт оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
4. Що є базою оподаткування транспортним податком?
5. Охарактеризуйте платників земельного податку.
6. Охарактеризуйте порядок визначення об'єкта оподаткування земельним податком.
7. Як визначається база оподаткування земельним податком?
8. Охарактеризуйте види пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
9. Які є ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
10. Розкrijте порядок обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з об'єктів, які є перебувають у власності юридичних осіб.
11. Охарактеризуйте особливості порядку обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в разі зміни власника об'єкта оподаткування платником.
13. Які є ставки транспортного податку?
14. Поясніть особливості порядку обчислення та сплати транспортного податку.
15. Як здійснюється оподаткування земельним податком земельних ділянок, наданих на землях лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження)?
16. Які є ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, незалежно від місцезнаходження?
17. Які є ставки земельного податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?

18. Назвіть пільги щодо сплати земельного податку для юридичних осіб.
19. Які земельні ділянки, не підлягають оподаткуванню земельним податком?
20. Який існує порядок обчислення та сплати плати за землю?
21. Який існує порядок обчислення та сплати орендної плати за землю?
22. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
23. Охарактеризуйте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з транспортного податку.
24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з плати за землю.
25. Охарактеризуйте основні вимоги щодо порядку укладання договору оренди земель державної і комунальної власності.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є:

- a) адміністративна будівля промислового підприємства;
- b) виробничі корпуси промислових підприємств;
- c) будівлі загальноосвітніх навчальних закладів;
- d) гуртожитки;
- e) складські будівлі промислового підприємства.

2. Базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, юридичної особи є:

- a) нормативна оцінка об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що підтверджується правом власності на такі об'єкти;
- b) нормативна оцінка об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що підтверджується договором оренди на такі об'єкти;
- c) загальна площа об'єкта, що підтверджується правом власності на такі об'єкти;
- d) ринкова вартість об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що підтверджується правом власності на такі об'єкти;
- e) ринкова вартість об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що підтверджується договором оренди на такі об'єкти.

3. Юридичні особи подають податкову декларацію податку на майно, відмінне від земельної ділянки, до контролюючого органу:

- a) щороку станом на 1 січня звітного року до 20 лютого звітного року;
- b) щороку станом на 31 грудня звітного року до 20 лютого року, що настає за звітним;
- c) щокварталу наростаючими підсумками за звітний рік;
- d) щомісячно до 20 числі місяця, що настає за звітним місяцем;
- e) за 1 квартал, півріччя, 9 місяців, звітний рік.

4. Юридичні особи сплачують податок на майно, відмінне від земельної ділянки:

- a) протягом 60 днів після подання річної податкової декларації;
- b) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації;
- c) протягом 10 днів після подання річної податкової декларації;
- d) протягом 60 календарних днів року, що настає за звітним роком;
- e) авансовими внесками щокварталу до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

5. У юридичної особи виникло право власності на об'єкт нежитлової нерухомості 25 травня звітного року і починає сплачувати податок на майно, відмінне від земельної ділянки:

- a) з травня звітного року;
- b) з червня звітного року;
- c) з січня звітного року;
- d) з січня наступного року, що настає за звітним роком;
- e) з липня звітного року.

6. Об'єктом оподаткування транспортним податком є:

- a) вантажні автомобілі;
- b) автобуси;
- c) легкові автомобілі;
- d) транспортні засоби;
- e) легкові автомобілі не більше 5 років та середньо ринкова вартість становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року.

7. Легковий автомобіль 10 липня звітного року досяг п'яти років. Транспортний податок сплачується:

- a) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень звітного року;
- b) за весь звітний рік;
- c) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень, липень звітного року;
- d) за січень, лютий, березень, квітень, травень звітного року;
- e) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень, до 10 числа липня звітного року.

8. Юридична особа 10 липня звітного року придбала легковий автомобіль, який є об'єктом оподаткування транспортним податком. Транспортний податок сплачується:

- a) за липень, серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року;
- b) за весь звітний рік;

- с) за серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року;
- д) починаючи з 1 січня року, що настає за роком, в якому придбано легковий автомобіль;
- е) з 10 числа липня, серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року.

9. Для розрахунку з бюджетом транспортного податку юридичні особи подають контролюючому органу:

- а) довідку про обчислення транспортного податку до 1 лютого базового податкового (звітного) року;
- б) податкову декларацію станом до 20 лютого звітного року станом на 1 січня звітного року;
- с) податкову декларацію станом до 10 лютого звітного року станом на 1 січня звітного року;
- д) розрахунок транспортного податку до 1 липня базового податкового (звітного) року;
- е) довідку про обчислення транспортного податку до 1 липня базового податкового (звітного) року.

10. Юридичні особи сплачують транспортний податок:

- а) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- б) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- с) протягом 10 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- д) протягом 60 календарних днів року, що настає за звітним року;
- е) авансовими внесками щокварталу до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

11. Ставка земельного податку земель загального користування встановлено у розмірі:

- а) не більше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- б) не більше 1 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- с) не більше 12 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- д) не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- е) не більше 10 відсотків від нормативної грошової оцінки.

12. Юридичні особи, що мають право на пільгу зі сплати земельного податку:

- а) санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів;
- б) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій;
- с) земельні сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій конвертації;

д) земельні ділянки дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування;

е) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств, заняті молодими садами.

13. Земельні ділянки, які підлягають оподаткуванню земельним податком:

а) землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації;

б) землі сільськогосподарських угідь, які систематично обробляються і використовуються під посіви сільськогосподарських культур;

с) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами до вступу їх у пору плодоношення;

д) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті генофондовими колекціями;

е) землі сільськогосподарських угідь у стадії сільськогосподарського освоєння.

14. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є:

а) календарний місяць;

б) календарний квартал;

с) півріччя календарного року;

д) 9 місяців календарного року;

е) календарний рік.

15. Юридичні особи сплачують плату за землю:

а) щокварталу до 20 числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом;

б) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за звітним календарним місяцем;

с) щороку протягом 60 календарних днів, що настають за звітним календарним роком;

д) авансовими внесками щокварталу до 20 числа місяця, що настає за звітним календарним кварталом;

е) протягом 60 календарних днів після вручення податкового повідомлення-рішення.

16. Юридичні особи подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію плати за землю:

а) тільки річну до 20 лютого поточного року з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями;

б) або річну до 20 лютого поточного року з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями або щомісячну протягом 20 календарних днів місяця, що настає

за звітним;

- с) тільки щомісячну протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним;
- д) щокварталу протягом 40 календарних днів, що настають за звітним календарним кварталом;
- е) нарастаючим підсумком за 1 квартал, 1 півріччя, з 9 місяців, рік протягом 40 календарних днів, що настають за останньою датою податкового (звітного) періоду.

17. Індексація нормативної грошової оцінки земель на поточний рік проводиться з врахуванням:

- а) індексу інфляції за попередній рік;
- б) індексу споживчих цін за попередній рік;
- с) облікової ставки Національного банку України;
- д) індексу споживчих цін за поточний рік;
- е) індексу інфляції за поточний рік.

18. Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є:

- а) дані державного земельного кадастру;
- б) договір оренди земельної ділянки;
- с) дані державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
- д) дані реєстру прав власності на нерухоме майно;
- е) дані єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань.

19. Річний розмір орендної плати за землю встановлюється:

- а) не більше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- б) не менше 3 відсотків і не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки;
- с) не більше 2 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- д) не менше 13 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- е) не більше 1 відсотків від нормативної грошової оцінки.

20. Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється до:

- а) до 31 січня податкового (звітного) року;
- б) до 15 січня податкового (звітного) року;
- с) до 10 лютого податкового (звітного) року;
- д) до 15 липня податкового (звітного) року;
- е) до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки.

Тема 8. Оподаткування юридичних осіб ресурсними та рентними платежами, іншими податками і зборами

- 8.1. Механізм обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати*
- 8.2. Рентні платежі в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання*
- 8.3. Особливості оподаткування туристичним збором та збором за місце паркування транспортних засобів*

8.1. Механізм обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати

Існування екологічного податку зумовлено необхідністю часткової компенсації негативного впливу на природу різного роду шкідливих та небезпечних факторів, що виникають у процесі господарської діяльності суб'єктів. У зв'язку з тим, що такий вплив є об'єктивно неминучим, передбачено економічне стимулювання суб'єктів господарювання до скорочення забруднення навколишнього середовища.

Екологічний податок має характерні відмінності від інших податків, зборів та обов'язкових платежів, оскільки нормативно-правові акти, які регламентують його справляння, постійно балансують між сферами екологічного і податкового права. Так, відносини у сфері природоохоронного законодавства, їх правові, економічні та соціальні засади організації у сфері охорони навколишнього природного середовища регулюються Законом України «Про охорону навколишнього середовища» № 1264-XII від 26 червня 1991 р. (зі змінами та доповненнями). Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» № 2756-VI від 2 грудня 2010 р. в природоохоронному законодавстві збір за забруднення навколишнього природного середовища замінено екологічним податком.

Основним нормативним актом, що регулює питання охорони атмосферного повітря, є Закон України «Про охорону атмосферного повітря» № 2707 від 16 жовтня 1992 р. (зі змінами та доповненнями).

Викиди – це попадання в атмосферне повітря забруднюючих речовин або їх сумішей (ст. 1 Закону України «Про охорону атмосферного повітря»).

Забруднюючі речовини – це речовина хімічного або біологічного походження, що присуття чи надходить в атмосферу, яка може прямо або опосередковано робити негативний вплив на здоров'я людей і стан навколишнього природного середовища.

Речовини, що забруднюють атмосферу, – це перш за все гази та їх різні сполуки. Перелік найбільш поширених і небезпечних речовин затверджено постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку найбільш поширених і небезпечних забруднюючих речовин, викиди яких в атмосферне повітря підлягають регулюванню» № 1598 від 29 листопада 2001 р. і переглядається не рідше одного разу на п'ять років.

Підприємство має право здійснювати викиди забруднюючих речовин тільки після отримання дозволу, у якому зазначаються нормативи викидів (ст. 11 Закону України «Про охорону атмосферного повітря»).

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» підприємства, що викидають в атмосферу забруднюючі речовини, зобов'язані своєчасно і в повному обсязі сплачувати екологічний податок.

Екологічний податок – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р. (пп. 14.1.57 Податкового кодексу України).

Екологічні податки в тій чи іншій фірмі існують в усіх країнах. Необхідність їх застосування підтверджена Програмою дій Європейського союзу з охорони навколишнього природного середовища, що була пов'язана з реалізацією принципу «забруднювач платить». Основою податкових систем у сфері екології стала ідея подвійного виграшу (*win-win situation*). Ця ідея полягає в економічному стимулюванні охорони навколишнього середовища та раціонального природокористування шляхом введення екологічних податків з одночасним зниженням податкового навантаження та інші об'єкти оподаткування [253, с. 55–56].

Директорат із податків і митних зборів Європейської комісії розподілив екологічні податки за сферою використання на сім основних груп:

1) енергетичні податки (на моторне масло, на енергетичне паливо, на електроенергію);

2) транспортні податки (податки на пройдені кілометри, акцизи під час купівлі авто, щорічний податок із власників);

3) плата за забруднення (емісії забруднюючих речовин в атмосферу та викиди у водні басейни);

4) плата за розміщення відходів (платежі за розміщення відходів на звалищах, за їх переробку);

5) податки на низку спеціальних продуктів (упаковка, батареї, шини, мастильні матеріали тощо);

6) податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін середовища (речовини, що руйнують озоновий шар і парникові гази);

7) податок на шумову дію, платежі за користування природними ресурсами (переважно за користування водою) [253, с. 56].

Відповідно до п. 240.1 Податкового кодексу України *платниками екологічного податку* є такі суб'єкти, які здійснюють викиди забруднюючих речовин:

- суб'єкти господарювання;
- юридичні особи, що не проводять господарську (підприємницьку) діяльність;
- бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації;
- постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників,

Якщо, наприклад, філія підприємства здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу, то платником екологічного податку є головне підприємство. Відповідно до п. 240.1 Податкового кодексу України платниками екологічного податку є лише суб'єкти господарювання, до яких належать юридичні особи (підприємства, установи, організації), а філія окремим суб'єктом господарювання не вважається, оскільки не є юридичною особою.

Платниками екологічного податку такі суб'єкти стають, якщо під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- утворення радіологічних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Юридичні особи – платники єдиного податку повинні сплачувати екологічний податок в загальному порядку, адже в переліку податків і зборів, платниками яких вони не виступають (п. 297.1 Податкового кодексу України), екологічний податок відсутній.

Податковим кодексом України передбачено випадки, в яких суб'єкти не є платниками екологічного податку:

1) *за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)* – суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела;
- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами (ст. 240.3 Податкового кодексу України);

2) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк, – державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів (ст. 240.4 Податкового кодексу України);

3) за розміщення відходів – суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину (ст. 240.5 Податкового кодексу України).

Але якщо в підприємства відсутній дозвіл на здійснення викидів будь-яким стаціонарним джерелом забруднення (наприклад, обладнанням, що працює на паливі, – котлом, генератором), воно все одно буде платником екологічного податку за викиди згідно з п. 240.1 Податкового кодексу України. Нормами Податкового кодексу України не передбачено звільнення від сплати екологічного податку за викиди для суб'єктів господарювання, які не отримали такі дозволи.

Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) (ст. 242.1 Податкового кодексу України).

Ставки екологічного податку затверджені за такими групами:

- ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (п.п. 243.1–243.5, **табл. 8.1**);
- ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (п.п. 245.1–245.4, **табл. 8.2**);
- ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (п.п. 246.1–246.5, **табл. 8.3**);
- ставки податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (п.п. 247.1–247.2, **табл. 8.4**);
- ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк (п. 248.1, **табл. 8.5**).

Таблиця 8.1 – Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (в редакції Закону України № 1791-VIII від 20 грудня 2016 р.)

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	
Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, грн./т (п. 243.1 ПКУ)
Азоту оксиди	2204,89
Аміак	413,53
Ангідрид сірчистий	2204,89
Ацетон	827,06
Бенз(о)пірен	2 806 850,49
Бутилацетат	496,61
Ванадію п'ятиокис	8270,62
Водень хлористий	83,07
Вуглецю окис	83,07
Вуглеводні	124,61
Газоподібні фтористі сполуки	5458,98
Тверді речовини	83,07
Кадмію сполуки	17 451,37
Марганець та його сполуки	17 451,37
Нікель та його сполуки	88 914,54
Озон	2204,89
Ртуть та її сполуки	93 463,38
Свинець та його сполуки	93 463,38
Сірководень	7086,02
Сірковуглець	4604,82
Спирт н-бутиловий	2204,89
Стирол	16 100,62
Фенол	10 007,8
Формальдегід	5458,98
Хром та його сполуки	59 192,69
Двоокис вуглецю (п. 243.4 ПКУ)	0,37
Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 ПКУ та на які встановлено клас небезпечності	
Клас небезпечності	Ставка податку, грн./т (п. 243.2 ПКУ)
I	15 770,16
II	3611,61
III	538,13
IV	124,61
Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до п. 243.1 ПКУ та на які не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів	
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), мг на 1 куб. м	Ставка податку, грн./т (п. 243.3 ПКУ)
Менше 0,0001	66 3838
0,0001–0,001 (включно)	56 877,65
0,001–0,01 (включно)	7857,08
0,01–0,1 (включно)	2204,89
Понад 0,1	83,07
Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпечності та орієнтовно безпечний рівень впливу (крім двоокису вуглецю), ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності згідно з п. 243.2 ПКУ.	

Таблиця 8.2 – Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (в редакції Закону України № 1791-VIII від 20 грудня 2016 р.)

Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти	
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону
Азот амонійний	1448,27
Органічні речовини (за показниками біохімічного споживання кисню (БСК 5))	579,68
Завислі речовини	41,54
Нафтопродукти	8519,83
Нітрати	124,61
Нітриди	7113,1
Сульфати	4154
Фосфати	1157,54
Хлориди	41,54
Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли до п. 245.1 ПКУ та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу	
Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 літр	Ставка податку, гривень за 1 тону
До 0,001 (включно)	151 747,75
Понад 0,001–0,1 (включно)	110 024,49
Понад 0,1–1 (включно)	18 968,25
Понад 1–10 (включно)	1930,42
Понад 10	386,44
За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, наведеної у п. 245.2 ПКУ (п. 245.3 ПКУ).	
За скиди забруднюючих речовин у ставки та озера ставки податку, зазначені у п.п. 245.1 і 245.2 ПКУ, збільшуються у 1,5 раза.	

Таблиця 8.3 – Ставки податку за розміщення відходів (в редакції Закону України № 1791-VIII від 20 грудня 2016 р.)

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Основна ставка податку (ст. 246 ПКУ)
I	надзвичайно небезпечні	1264,07 грн./т
	окремі види надзвичайно небезпечних відходів (п. 246.1 ПКУ): обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням люмінесцентні лампи	778,3 грн./одиноцию 13,54 грн./одиноцию
II	високонебезпечні	46,04 грн./т
III	помірно небезпечні	11,55 грн./т
IV	малонебезпечні	4,5 грн./т
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,44 грн./т
Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі (п. 246.5 ПКУ)		
Розміщення відходів		Коефіцієнт
В межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж		3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту		1
За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки (п. 246.3 ПКУ).		
За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку, зазначені у пунктах 246.1 – 246.3 цієї статті, збільшуються у 3 рази (пп. 246.4. ПКУ).		

Таблиця 8.4 – Ставки податку за утворення радіоактивних відходів (в редакції Закону України № 1791-VIII від 20 грудня 2016 р.)

Ставки екоподатку за утворення радіоактивних відходів (включаючи накопичені) (ст. 247 ПКУ)	
Причина нарахування	Ставка податку, 1 кВт·год
утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії — експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені	0,0114
Коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів	
Категорія відходів	Коефіцієнт
Високоактивні	50
Середньоактивні та низькоактивні	2

Таблиця 8.5 – Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (в редакції Закону України № 1791-VIII від 20 грудня 2016 р.)

Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (ст. 248 ПКУ)		
Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання), гривень за 1 куб. метр	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, гривень за 1 куб. сантиметр
Високоактивні	541 743,45	18 058,12
Середньоактивні та низькоактивні	10 112,54	3611,61

Разом з тим, Податковим кодексом України не передбачено застосування підвищених ставок за викиди, здійснені понад установлені в дозволі нормативи. Проте в такому разі підприємству доведеться відшкодувати збитки, заподіяні державі внаслідок понаднормативних викидів, розмір яких визначається за відповідною Методикою розрахунку розмірів відшкодування збитків, які заподіяні державі в результаті наднормативних викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря, затвердженою наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України № 639 від 10 грудня 2008 р. (ст. 33, 34 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» № 2707 від 16 жовтня 1992 р.).

Підприємство, у якого відсутній дозвіл на викиди, має самостійно визначати вид викидів і відповідні ставки податку. Під час визначення виду викидів підприємство може скористатися Методикою розрахунку концентрацій в атмосферному повітрі

шкідливих речовин, що містяться у викидах підприємства ОНД-86, або іншими методичними вказівками щодо розрахунку викидів забруднюючих речовин, характерних для відповідних галузей. За неправильне застосування ставки, установлені Податковим кодексом України, яке призвело до зниження податкового зобов'язання з екологічного податку, ДФС накладає на підприємство штрафні санкції згідно з п. 123.1 Податкового кодексу України.

Правила розрахунку екологічного податку такі:

1. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу і суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку.

2. У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та за кожним видом забруднюючої речовини за формулами, які викладені в п.п. 249.3–249.8 Податкового кодексу України та узагальнені в **табл. 8.6**.

Платники податку складають *Податкові декларації екологічного податку* за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» № 715 від 17 серпня 2015 р. (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 1177 від 28 грудня 2016 р. та № 495 від 13 травня 2017 р.), і подають її протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Невід'ємною частиною Податкової декларації екологічного податку є вісім типів додатків. Структура Податкової декларації екологічного податку представлена на **рис. 8.1**.

Якщо платник екологічного податку здійснює виправлення самостійно виявлених помилок, за період, що минув, шляхом подання уточнюючого розрахунку, то такому платнику необхідно подати декларацію з позначкою «уточнююча» та Додаток (и) до неї з позначкою «уточнюючий». За кожний податковий період, в якому виявлені помилки, подаються окремі уточнюючі декларації разом з Додатками(ом) в яких виявлені помилки. За відсутності помилок в інших додатках (за іншими видами об'єктів оподаткування), що подавалися разом із декларацією, яка уточнюється, такі типи додатків до уточнюючої декларації не додаються.

У декларації та Додатку(ах) до неї заповнюються всі рядки усіх розділів з урахуванням приміток. При незаповненні рядка через відсутність значення він прокреслюється (при поданні в паперовому вигляді) або не заповнюється (у разі подання засобами електронного зв'язку). Податкове зобов'язання зазначається у гривнях з копійками.

Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування – викиди в атмосферне повітря, скиди у водні об'єкти та інші. За відсутності у платника відповідного виду об'єкта

Таблиця 8.6 – Порядок розрахунку екологічного податку

№	Вид залежно від об'єкта та бази	Показники, які визначають суму податку	Формула розрахунку	Пояснення
1.	Сума податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Псв)	<ul style="list-style-type: none"> фактичні обсяги викидів; ставки податку 	$\text{Псв} = \text{Мі} \times \text{Нпі}$	<p>Мі – фактичний обсяг викиду і-гого забруднюючої речовини в тоннах (т);</p> <p>Нпі – ставки податку в поточному році за тону і-гого забруднюючої речовини у гривнях з копійками.</p>
2.	Сума податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс)	<ul style="list-style-type: none"> фактичні обсяги скидів; стави податку; коригуючі коефіцієнти 	$\text{Пс} = \text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кос}$	<p>Млі – обсяг скиду і-гого забруднюючої речовини в тоннах (т);</p> <p>Нпі – ставки податку в поточному році за тону і-гого виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками;</p> <p>Кос – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).</p>
3.	Сума податку, який справляється за розміщення відходів (Прв)	<ul style="list-style-type: none"> фактичні обсяги розміщення відходів; ставки податку; коригуючі коефіцієнти 	$\text{Прв} = \text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кт} \times \text{Кв}$	<p>Нпі – ставки податку в поточному році за тону і-гого виду відходів у гривнях з копійками;</p> <p>Млі – обсяг відходів і-гого виду в тоннах (т);</p> <p>Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів і який наведено у пункті 246.5 статті 246 цього Кодексу;</p> <p>Кв – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосфери цього повітря або водних об'єктів.</p>
4.	Сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), платниками податку – експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електростанцій, включаючи експлуатуючі організації (операторів) дослідницьких реакторів (АЕС)	<ul style="list-style-type: none"> показники виробництва електричної енергії; ставки податку; обсяг та активність радіоактивних відходів, виходячи з фактичного обсягу радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року; коригуючі коефіцієнти 	$\text{АЕС} = \text{Он} \times \text{Н} + (\text{рв} \times \text{Слс} + \text{рв} \times \text{С1в} + \text{V1в}) \times \text{I/32} + (\text{рв} \times \text{С2лс} + \text{рв} \times \text{С2в} \times \text{V2в})$	<p>Он – фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);</p> <p>Н – ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, визначена в пункті 247.1 статті 247 цього Кодексу, у гривнях за 1 кВт-год;</p> <p>I/32 – коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 р. радіоактивні відходи (коефіцієнт дів з 1 квітня 2011 р. до 1 квітня 2019 р., протягом іншого періоду дорівнює 0);</p> <p>рв – коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;</p> <p>Слс – коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;</p> <p>Слсв – соборність зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;</p>

Продовження таблиці 8.6

№	Вид залежно від об'єкта та бази	Показники, які визначають суму податку	Формула розрахунку	Пояснення
5	Сума податку, який сплачується за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, у грошовому еквіваленті (S зберігання)	<ul style="list-style-type: none"> ставки податку, наведені у пункті 248.1 статті 248 цього Кодексу; фактичний об'єм відходів; строк зберігання таких відходів 	$S_{\text{зберігання}} = N \times V \times T$	<p>С1в – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра) радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;</p> <p>С2не – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра) радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 р., у гривнях з копійками;</p> <p>С2в – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра) радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 р., у гривнях з копійками;</p> <p>У1не – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів) – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p>У1в – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів) – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p>У2не – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 р., куб. метрів (куб. сантиметрів) – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p>У2в – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 р., куб. метрів (куб. сантиметрів) – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).</p> <p>N – ставка податку, який сплачується за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, наведена у пункті 248.1 статті 248 цього Кодексу;</p> <p>V – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів) – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p>T – зберігання – кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.</p>

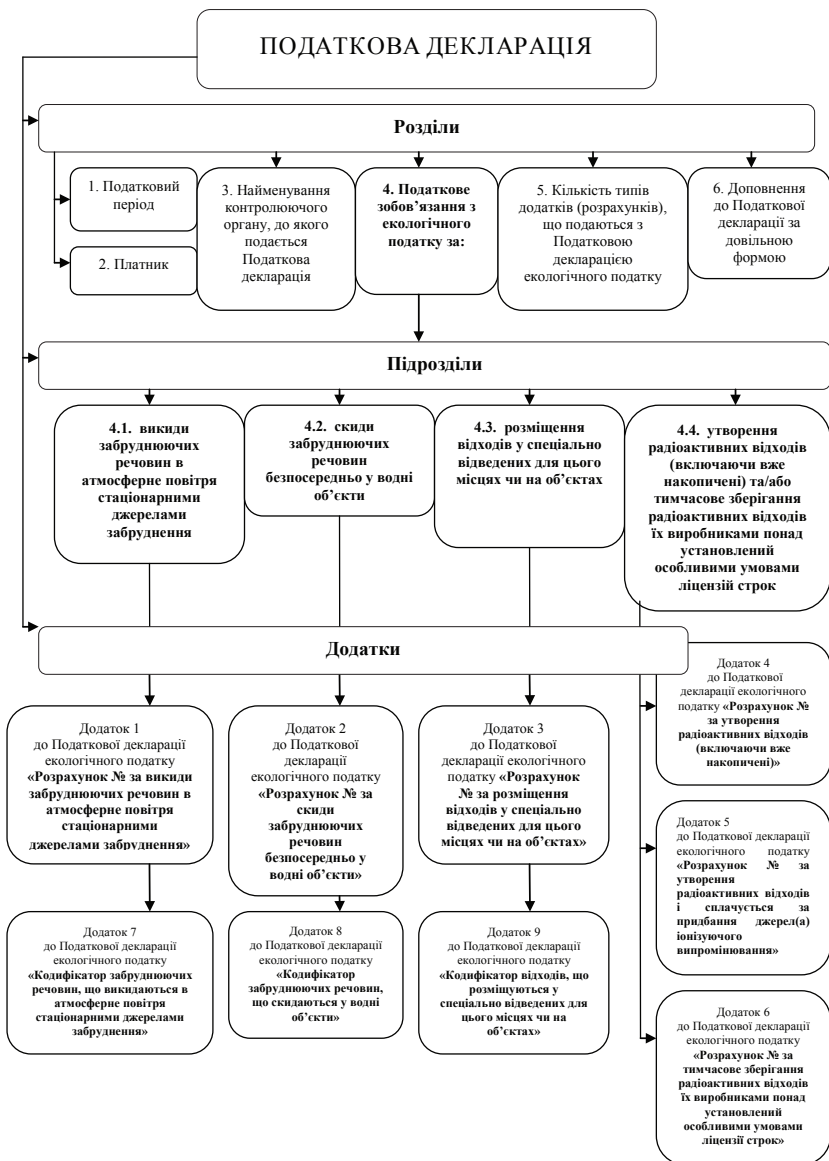


Рис. 8.1. Структура Податкової декларації екологічного податку

оподаткування тип додатка, у якому обчислюється податкове зобов'язання для такого об'єкта оподаткування, до Декларації не додається. При заповненні звітності з екологічного податку необхідно дотримуватись порядку заповнення реквізитів звітності та забезпечити їх правильне заповнення, а також застосування затверджених ставок та коефіцієнтів.

Особливістю екологічного податку є встановлення переліку місць подачі податкової декларації, необхідності подачі декількох податкових декларацій та сплати податку у разі наявності кількох стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів або за їх межами (підпункти 250.2.1–250.10.3). Такі умови узагальнені в **табл. 8.7 і 8.8.**

Таблиця 8.7 – Умови визначення місця подачі Податкової декларації та сплати екологічного податку

№	Об'єкти та база оподаткування	Місце подачі Податкової декларації та сплати екологічного податку
1.	викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах	місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів
2.	утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк	місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах

Таблиця 8.8 – Особливі умови подачі Податкової декларації екологічного податку (п.п. 250.8–250.10 Податкового кодексу України)

№	Сутність обставини	Вплив на порядок подачі Податкової декларації
1.	Місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів	До контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин – суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настануть за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, подаються копії відповідних податкових декларацій
2.	Платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, і:	

Продовження таблиці 8.8

№	Сутність обставини	Вплив на порядок подачі Податкової декларації
2.1.	повідомив про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та склав заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку	Податкова декларація не подається. <i>Але у Податковому кодексі України не зазначено, у які конкретно строки слід подати таку заяву. Це можна зробити в будь-який момент до закінчення граничного строку подання декларації за I квартал. Якщо ж підприємство не планує здійснювати викиди починаючи із середини року, наприклад із III кварталу, то усе одно доведеться до кінця року подавати декларації. Звільнення платника податків від обов'язку подання декларацій на підставі заяви передбачено лише з початку звітного року.</i>
2.2.	не повідомив про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення і не склав заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку	Платник податку зобов'язаний подавати Податковій декларації екологічного податку
3.	Платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів:	
3.1.	в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні)	Платник податку зобов'язаний подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо
3.2.	в межах одного населеного пункту (села, селища або міста) або за його межами (код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) один і той самий)	Платник податку може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення
4.	Платник податку перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом	Платник може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та/або розміщення відходів, якщо ці джерела та/або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (зазначається код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ), за місцем перебування платника податку на податковому обліку (міської ради)

Особливістю екологічного податку є наявність процесу взаємодії між органами державного управління в процесі його адміністрування. Зокрема, цей процес проявляється так:

1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися;

2) орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до 1 грудня року, що передує звітному, подає до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися;

3) для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів контролюючі органи залучають за попереднім погодженням працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища;

4) для перевірки правильності визначення платниками фактичних обсягів радіоактивних відходів контролюючі органи залучають за попереднім погодженням працівників органу державної санітарно-епідеміологічної служби та органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки.

8.2. Рентні платежі в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання

Рента (рентний дохід) як економічна категорія характеризує будь-який дохід, що отримується регулярно (з капіталу, землі, майна тощо) і не залежить безпосередньо від результатів господарської діяльності. Природно-ресурсна рента – це категорія рентного доходу, який виникає в результаті господарської діяльності, пов'язаної з використанням у суспільному виробництві природних ресурсів як засобів виробництва (кількість ресурсів обмежена, вони можуть характеризуватися вичерпністю чи відновлюваністю). Цей рентний дохід розподіляється між власником природного ресурсу – державою (її органами) чи будь-яким суб'єктом, на праві власності якого у формі володіння перебуває природний ресурс, та користувачем цього ресурсу – суб'єктом господарювання, котрий відповідно до законодавства є власником

продукції, виробленої в процесі користування природними ресурсами. Складовими природно-ресурсного рентного доходу можуть виступати:

- частина доходу суб'єктів господарської діяльності, яка не залежить від безпосередніх результатів такої діяльності і яка визначається обмеженістю природних ресурсів (*абсолютна рента*);
- частина доходу суб'єктів господарської діяльності, що отримується від використання природних ресурсів як фактору виробництва залежно від якості таких ресурсів (*диференціальна рента*);
- частина доходу суб'єктів господарської діяльності, що отримується за рахунок використання унікальних чи єдиних (в тій чи іншій сфері) природних ресурсів (*монопольна рента*).

Рентні платежі за спеціальне використання природних ресурсів можуть встановлюватися у вигляді як абсолютних, так і відсоткових ставок від вартості видобутої сировини або її обсягу в натуральних одиницях, чи отриманої з неї продукції, від ціни реалізації тощо. Податкова складова природно-ресурсної ренти визначається як плата (збір), що обчислюється в залежності від обсягів використаного природного ресурсу і отриманої товарної продукції.

Склад рентної плати регламентується п. 251.1 Податкової кодексу України і представлений шістьма її видами (**рис. 8.2**).

Об'єкти рентної плати регламентуються значною кількістю нормативних та законодавчих документів, оскільки ці ресурси є важливими для соціально-економічного розвитку країни та забезпечення її безпеки: Земельний кодекс України № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. (зі змінами та доповненнями); Водний кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України № 214/95-ВР від 6 червня 1995 р. (зі змінами та доповненнями); Кодекс України про надра № 132/94-ВР від 27 липня 1994 р. (зі змінами та доповненнями); Лісовий кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України № 3853-XII від 21 січня 1994 р. (зі змінами та доповненнями); Закон України «Про радіочастотний ресурс України» № 1770-III від 1 червня 2000 р. (зі змінами та доповненнями); Закону України «Про ринок природного газу» № 329-VIII від 9 квітня 2015 р. (зі змінами та доповненнями).

Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин (ст. 252 Податкового кодексу України)

Склад платників рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин представлений на **рис. 8.3**.

Особливістю рентної плати є те, що платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин повинні здійснювати для цілей оподаткування окремих (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл. Порядок надання спеціальних

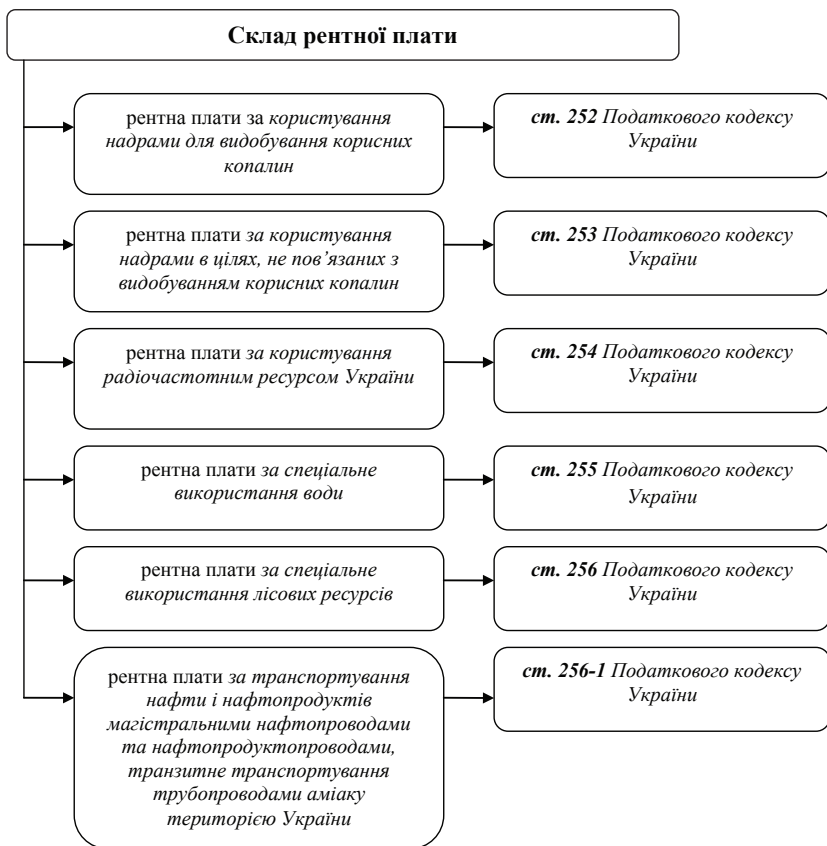


Рис. 8.2. Склад рентної плати згідно з Податковим кодексом України

дозволів на користування надрами регламентується постановою Кабінету Міністрів України № 615 від 30 травня 2011 р. (зі змінами та доповненнями).

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності

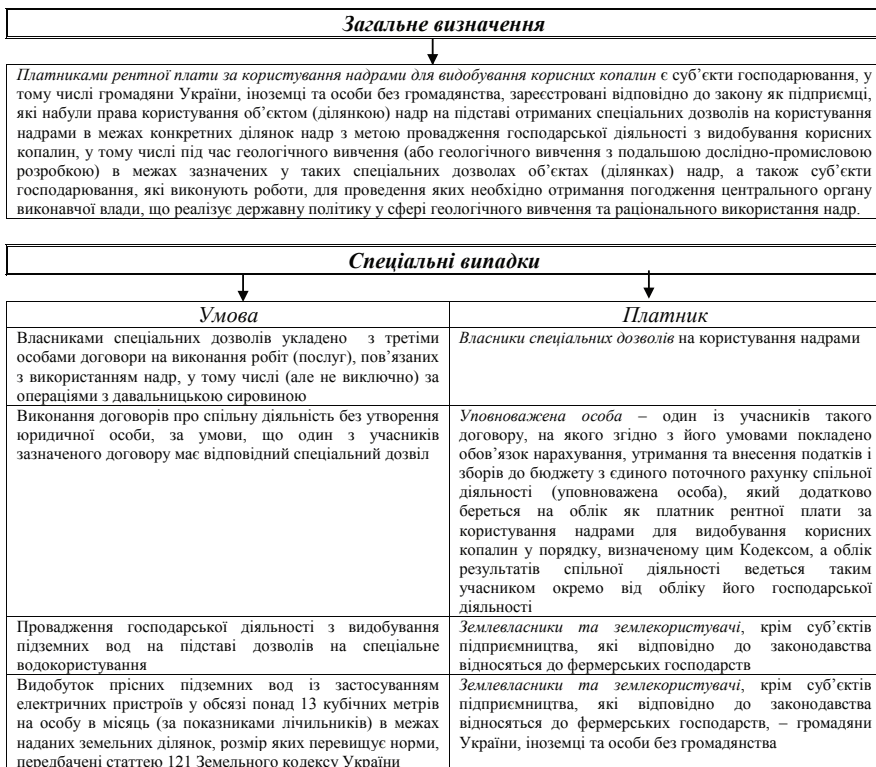


Рис. 8.3. Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її

видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл;

- обсяг товарної продукції – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключно (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється під час виконання робіт, для проведення яких необхідно отримання погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр, у тому числі під час виконання робіт в акваторіях водних об'єктів.

До об'єкта оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин не належать:

- не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;
- видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;
- корисні копалини, видобуті з надр під час створення, використання, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;
- дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються під час розробки родовищ корисних копалин або під час будівництва та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- видобуті корисні копалини, які без набуття та збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;
- обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до вимог цього Кодексу, який визначається платником рентної плати за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих

корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених ним відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

- обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Платником рентної плати повинні визначатися *види товарної продукції гірничого підприємства* – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) відповідно до таких критеріїв:

- затверджені законодавством переліки видів корисних копалин;
- кодифікація товарів та послуг;
- затверджені платником схеми руху товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання;
- склад вихідної сировини, умов конкретного виробництва;
- особливостей технологічного процесу;
- вимоги до кінцевої продукції.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини).

Розрахунок рентної плати і відповідно перша подача податкової декларації з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюється її платником починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл, а під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи – уповноваженою особою, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий договір зареєстровано у контролюючих органах.

Податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою (рис. 8.4).

Саме для визначення вартості одиниці товарної продукції Податковим кодексом встановлені спеціальні вимоги. Вартість повинна окремо обчислюватися:

- для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини);
- для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства);
- за більшою з таких її величин;
- фактична ціна реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

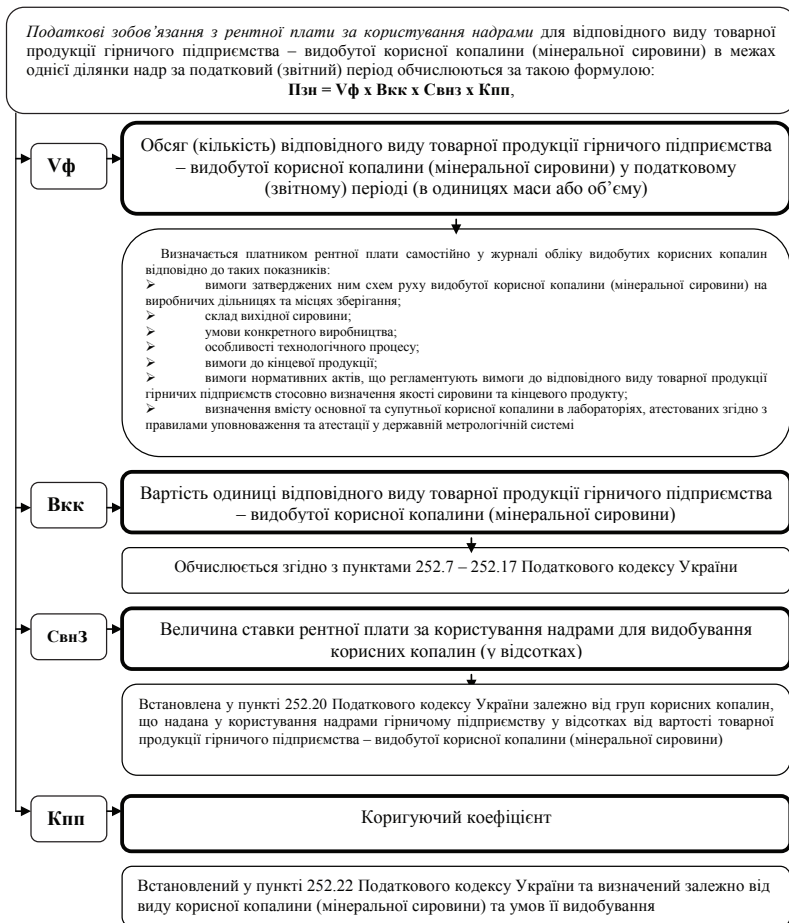


Рис. 8.4. Розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами

- розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

Обчислення вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації.

В цьому випадку вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) розраховується платником рентної плати за такою формулою (**рис. 8.5**).



Рис. 8.5. Порядок розрахунку вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації

Податковим кодексом України уточнені такі умови розрахунку рентної плати за користування надрами:

- порядок врахування сум попередньої оплати;
- порядок розрахунку сум доходу в іноземній валюті;
- порядок визначення фактичної ціни реалізації для таких видів корисних копалин:
- нафта, конденсат;
- руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд;
- природний газ.
- склад витрат платника рентної плати, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за зазначеним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату реалізації таких корисних копалин.

Фактична ціна реалізації для нафти, конденсату визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за податковий (звітний) період як середня ціна одного бареля нафти *Urals*, перерахована у гривні за тонуна за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, визначена за інформацією міжнародного агентства (котирування *UralsMediterranean* та *UralsRotterdam*). При визначенні фактичної ціни реалізації для нафти, конденсату використовується середній показник місткості барелів в 1 тонні нафти марки *Urals* у розмірі 7,28.

Фактичною ціною реалізації для газу природного вважається:

- для газу природного, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 Податкового кодексу України (природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ) , який реалізований суб'єкту ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України на підставі Закону України «Про ринок природного газу» покладено спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії), – ціна, визначена у відповідних договорах купівлі-продажу природного газу між платником рентної плати та суб'єктом ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України покладені спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії відповідно до Закону України «Про ринок природного газу», у податковому (звітному) періоді;
- для іншого газу природного – середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період. Середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, обчислюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та передається до 5 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, який до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує визначену ціну реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на своєму

офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Витрати платника рентної плати, пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, включають:

- витрати, пов'язані з операціями передпродажної підготовки, у тому числі пакуванням, фасуванням (бутелюванням), а також з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) із складу готової продукції платника рентної плати (вузла обліку, входу до магістрального трубопроводу, пункту відвантаження споживачу або на переробку, межі розділу мереж із споживачем) споживачу, а саме:
- з доставкою (перевезенням, транспортуванням) магістральними трубопроводами, залізничним, водним та іншими видами транспорту;
- із зливанням, наливанням, навантаженням, розвантаженням та перевантаженням;
- з оплатою послуг портів, зокрема портових зборів;
- з оплатою транспортно-експедиторських послуг;
- витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;
- митні платежі у разі реалізації за межі митної території України.

Обчислення вартості відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за розрахунковою вартістю.

Розрахункова вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) (**Цр**) обчислюється за такою формулою (**пункт. 8.6**).

В основі визначення розрахункової вартості – витрати платника рентної плати за податковий (звітний) період. Податковим кодексом України регламентовано:

- склад витрат, на основі яких визначається розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) (**пункт. 8.7**);
- податковий (звітний) період включення витрат залежно від ступеня завершення комплексу технологічних операцій (процесів);
- порядок формування податкових зобов'язань у разі, якщо після виникнення податкових зобов'язань з рентної плати за обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції у будь-якому наступному податковому (звітному) періоді прийнято рішення про застосування до неї або її частини інших операцій первинної переробки, в результаті чого виник новий вид товарної продукції гірничого підприємства, що відрізняється від продукції, за якою визнані та виконані відповідні зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Вмп – витрати,
обчислені згідно
з пунктами
252.11 – 252.15
Податкового
кодексу України
(у гривнях)

X

Крмпе – коефіцієнт рентабельності гірничого підприємства, обчислений у матеріалах геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр (десятьквий дріб). Гірничі підприємства, що порушили строк регулярної повторної геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, обчислюють податкові зобов'язання із застосуванням коефіцієнта рентабельності, що дорівнює трикратному розміру облікової ставки Національного банку України

Вмп – обсяг (кількість) товарної продукції гірничого підприємства – видобутих корисних копалин (мінеральної сировини), що видобута за податковий (звітний) період

Рис. 8.6. Порядок розрахунку розрахункової вартістості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)

Операційний цикл підприємств, які здійснюють видобуток корисних копалин, залежить від виду сировини та багатьох інших факторів. Тому Податковим кодексом України уточнено період включення до розрахункової вартості видобутих корисних копалин суми витрат, понесених на провадження господарської діяльності – це податковий (звітний) період, у якому завершується такий комплекс технологічних операцій (процесів).

Є певні особливості розрахунку у разі якщо після виникнення податкових зобов'язань з рентної плати за обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції платник рентної плати у будь-якому наступному податковому (звітному) періоді прийняв рішення про застосування до неї (або її частини) інших операцій первинної переробки, в результаті чого виник новий вид товарної продукції гірничого підприємства, що відрізняється від продукції, за якою платником рентної плати визнані та виконані відповідні зобов'язання з рентної плати.

В такій ситуації платник рентної плати у такому податковому (звітному) періоді повинен визначити розмір податкових зобов'язань з рентної плати для нового відповідного виду товарної продукції за обсяг (кількість), що був використаний на створення нової товарної продукції гірничого підприємства, за вирахуванням сум податкових зобов'язань, які виникали за попередніми операціями з даним видом корисної копалини.

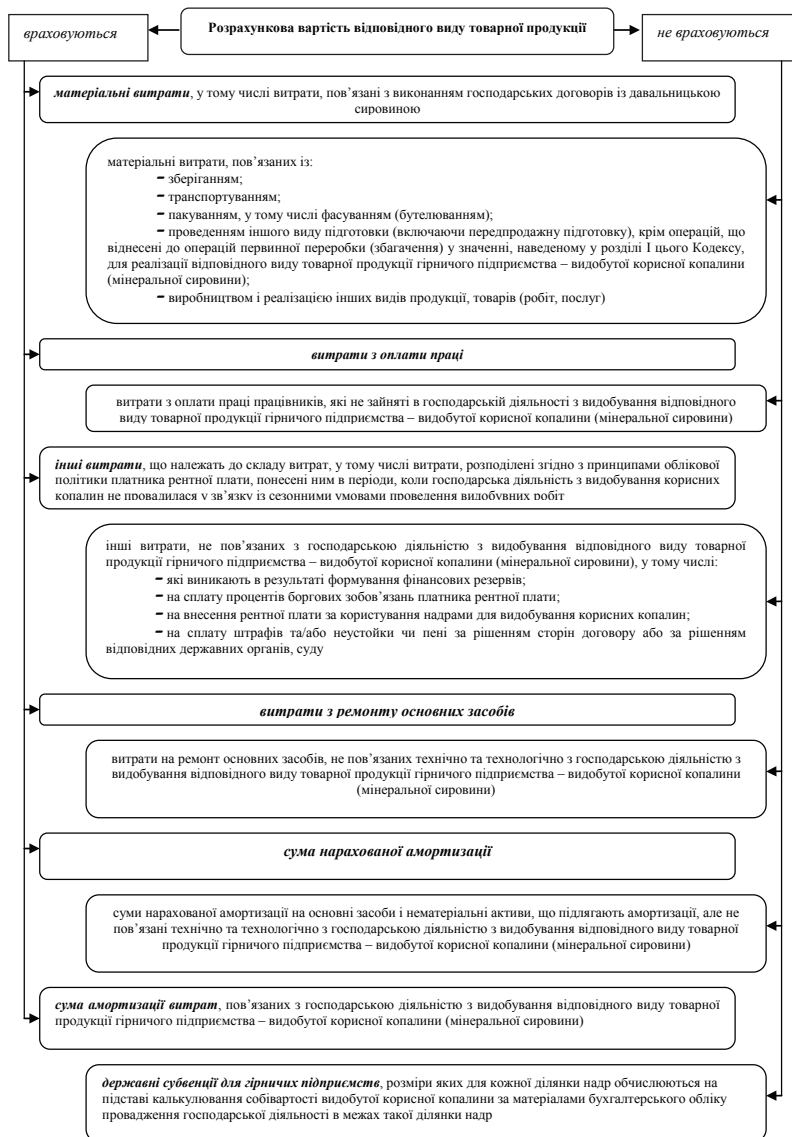


Рис. 8.7. Види витрат, які формують розрахункову вартість відповідного виду товарної продукції

Особливі умови передбачені Податковим кодексом України для таких випадків:

1. Розрахунок вартості руд урану та золота, видобутих з корінних родовищ.

Визначення вартості руд урану та золота, видобутих з корінних родовищ здійснюється з урахуванням ціни реалізації за податковий (звітний) період (у разі відсутності реалізації у цей період – за найближчі попередні податкові періоди) хімічно чистого металу без урахування податку на додану вартість, зменшеної на суму витрат платника рентної плати на збагачення (афінаж) та доставку (перевезення, транспортування) споживачу. Вартість одиниці товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається з урахуванням частки (в натуральному вимірі) вмісту хімічно чистого металу в одиниці видобутих корисних копалин.

2. Визначення податкових зобов'язань платниками рентної плати або уповноваженими особами, які у податковому (звітному) періоді видобули природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ) та реалізували його суб'єкту ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України на підставі Закону України «Про ринок природного газу» покладено спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії.

Такі особи визначають у податковій декларації податкові зобов'язання з урахуванням обсягів, визначених в актах приймання-передачі, та обсягів виробничо-технологічних витрат природного газу на технічні операції з видобування та підготовки до транспортування. Акти приймання-передачі оформляються у податковому (звітному) періоді, в якому такий газ був видобутий, та не пізніше 8 числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, підписуються платником рентної плати або уповноваженою особою та зазначеним вище суб'єктом ринку природного газу на підставі укладених ними договорів купівлі-продажу природного газу.

Обсяги виробничо-технологічних витрат природного газу на здійснення технічних операцій з видобування та підготовки до транспортування (у тому числі нафтового (попутного) газу), зазначеного в абзаці першому цього пункту, визначаються пропорційно до питомої ваги обсягів такого природного газу, реалізованого зазначеному суб'єкту ринку природного газу, у загальному обсязі природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), що підлягає оподаткуванню, зменшеному на обсяг виробничо-технологічних витрат такого природного газу.

Податковим кодексом України передбачені особливі умови визначення рентної плати при реалізації інвестиційних проектів (програм, договорів) (**табл. 8.9**).

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (ст. 253 Податкового кодексу України)

Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:

- зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

Таблиця 8.9 – Особливі умови визначення рентної плати при реалізації інвестиційних проектів (програм, договорів) (п. 252.21 Податкового кодексу України)

№	Елементи	Характеристика
1.	Спеціальна ставка рентної плати	Додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок реалізації діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено наروшування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за ставкою 2 відсотки від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.
2.	Перелік підприємств, на які поширюються такі особливі умови	Положення норм стосовно оподаткування вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок реалізації діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), <i>поширюються на</i> : <ul style="list-style-type: none"> • підприємства, частка держави у статутному капіталі яких становить 25 відсотків та більше; • господарські товариства, 25 відсотків та більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава; • дочірні підприємства, представництва та філії таких підприємств і товариств; • учасників договорів про спільну діяльність, відповідно до яких вартість вкладу підприємств, частка держави у статутному капіталі яких становить 25 відсотків та більше, господарських товариств, 25 відсотків та більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава, а також дочірніх підприємств, представництв та філій таких підприємств і товариств, становить 25 відсотків та більше загальної вартості вкладів учасників договорів про спільну діяльність.
3.	Порядок відбору, затвердження та контролю таких проектів	<i>Порядок відбору та затвердження</i> нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарошування видобутку вуглеводневої сировини, а також <i>порядок контролю</i> за виконанням таких інвестиційних проектів (програм) визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.
4.	Визначення переліку ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються такі проекти	<i>Перелік ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються нові інвестиційні проекти (програми, договори)</i> , визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі.
5.	Порядок визначення додаткових обсягів вуглеводневої сировини	<i>Порядок визначення додаткових обсягів</i> вуглеводневої сировини визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.

- витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- провадження інших видів господарської діяльності.

Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, військові частини, заклади, установи і організації Збройних Сил України та інші військові формування, утворені відповідно до закону, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:

- для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);
- для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання, характеру користування надрами, виду користування надрами в гривнях за тис. куб метрів (або куб. метрів).

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України (ст. 254 Податкового кодексу України)

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені

законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Порядок видачі вказаних документів регламентується Положенням про радіочастотний моніторинг у смугах радіочастот загального користування, затвердженим рішенням Національної комісії з питань регулювання зв'язку України № 1599 від 16 липня 2009 р. (зі змінами та доповненнями), Ліцензійними умови користування радіочастотним ресурсом України, затвердженими рішенням Національної комісії з питань регулювання зв'язку України № 53 від 19 серпня 2005 р. та іншими нормативними документами.

Не є платниками рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються окремо для радіолінійного зв'язку фіксованої радіослужби та радіозв'язку залежно від їх видів та діапазону радіочастот в гривнях за 1 МГц смуги радіочастот.

Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

Перелік користувачів радіочастотного ресурсу – платників рентної плати та/або зміни до нього подаються центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації, із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом двічі на рік: до 1 березня та до 1 вересня поточного року, станом на 1 січня та 1 липня відповідно за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, за погодженням з національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації.

Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смути радіочастот по кожному регіону окремо.

Рентна плата за спеціальне використання води (п.п. 255.1–255.12 Податкового кодексу України)

Платниками рентної плати за спеціальне використання води є водокористувачі – суб'єкти господарювання незалежно від форми власності:

- юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ);
- постійні представництва нерезидентів;
- фізичні особи – підприємці,

які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва (п. 255.1 Податкового кодексу України).

Відмінністю визначення кола платників для даного виду рентної плати є виключення з його складу бюджетних установ. Але якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, рентна плата обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

З 1 січня 2018 р. платниками рентної плати за спеціальне використання води визначено лише:

- первинних водокористувачів (суб'єктів господарювання незалежно від форми власності: юридичних осіб, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичних осіб – підприємців, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів);
- суб'єктів господарювання незалежно від форми власності (юридичних осіб, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичних осіб – підприємців, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва).

Вторинні користувачі зі складу платників з 1 січня 2018 р. виключені.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в

межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку. Під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» розуміється використання води в туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Рентна плата за спеціальне використання води не справляється:

- за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку;
- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- за воду, що використовується для пілозаглушення у шахтах і кар'єрах;
- за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
- за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонях;
- за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;

- за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- за морську воду, крім води з лиманів;
- за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);
- за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону;
- для потреб гідроенергетики – з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- для потреб водного транспорту – з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування), під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у таких розмірах:

- за спеціальне використання поверхневих вод – диференційовано у гривнях за 100 куб. метрів залежно від басейнів річок, включаючи притоки всіх порядків;
- за спеціальне використання підземних вод – в гривнях за 100 куб. метрів диференційовано залежно від регіону (область, район, місто);
- для потреб гідроенергетики – в гривнях за 10 тис. куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;
- для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю:
 - для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – в гривнях за 1 тоннаж-добу експлуатації;
 - для пасажирського флоту, що експлуатується, – в гривнях за 1 місце-добу експлуатації;
- для потреб рибництва:
 - в гривнях за 10 тис. куб. метрів поверхневої води;
 - в гривнях за 10 тис. куб. метрів підземної води;
- за воду, що входить виключно до складу напоїв:
 - в гривнях за 1 куб. метр поверхневої води;
 - в гривнях за 1 куб. метр підземної води;
- за шахтну, кар'єрну та дренажну воду – в гривнях за 100 куб. метрів води.

Передбачені понижуючі коефіцієнти для теплоелектростанцій з прямоточною системою водопостачання (0,005), житлово-комунальних підприємств (0,3), а також уточнено ставки рентної плати за умови використання води з лиманів, каналів або зі змішаних джерел водопостачання.

Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання води. Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Обчислюється рентна плата обчислюється виходячи з таких показників:

- фактичні обсяги використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів (особливості її визначення узагальнено в **табл. 8.10**);

Таблиця 8.10 – Особливості визначення фактичних обсягів використаної води для розрахунку рентної плати за спеціальне використання води залежно від виду та умов діяльності

Умови діяльності	Показник, який враховується при розрахунку рентної плати
Використання води зі змішаного джерела	Обсяги води враховуються в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води
Використання води для потреб гідроенергетики	Фактичні обсяги води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій
Експлуатація водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами	Фактичні дані обліку тоннаж-доби
Експлуатація водних шляхів пасажирськими суднами	Місце-доба
Рибництво	Фактичні обсяги води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування)
Застосування для потреб охолодження обладнання оборотну систему водопостачання	Фактичні обсяги води, використаної на підживлення оборотної системи

- обсяги втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування;
- ліміти використання води;
- ставки рентної плати;
- коефіцієнти.

За обсяги води, переданої водокористувачем-постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, рентна плата обчислюється і сплачується таким водокористувачем-постачальником.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. Єдине виключення передбачено для визначення обсягу фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві: цей показник визначають органи водного господарства.

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними:

- тривалість роботи агрегатів;
- обсяг виробленої продукції чи наданих послуг;
- витрати електроенергії;
- пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо.

Але у разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з таких показників:

- фактичні обсяги використаної води понад встановлений ліміт використання води;
- ставки рентної плати;
- коефіцієнти.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (ст. 256 Податкового кодексу України)

Особливістю рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є те, що в механізм її нарахування та сплати втягнуті не лише лісокористувачі, а й «суб'єкти лісових відносин», які видають спеціальні дозволи на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування (органи виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальні органи центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства) та спеціальні дозволи на

інші види спеціального використання лісових ресурсів (власники лісів або постійні лісокористувачі), обчислюють суму рентної плати та в обов'язковому порядку зазначають у таких дозволах (лісорубних та лісових квитках), щоквартально подають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квитки. До обов'язків лісокористувачів віднесена необхідність подачі Податкової декларації та його сплата в повному обсязі за всю дозволену для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Основними законодавчими та нормативними документами, які регламентують відносини в сфері лісокористування, а, відповідно, і сплати рентної плати за використання лісових ресурсів, крім Лісового кодексу, є:

1. Порядок спеціального використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 761 від 23 травня 2007 р. (зі змінами та доповненнями).

2. Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 761 від 23 травня 2007 р. (зі змінами та доповненнями).

3. Правила рубок головного користування, затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України № 364 від 23 грудня 2009 р. (зі змінами та доповненнями).

4. Правила поліпшення якісного складу лісів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України № 724 від 12 травня 2007 р. (зі змінами та доповненнями).

5. Санітарні правила в лісах України, затверджені постановою Кабінету Міністрів України № 555 від 27 липня 1995 р. (в редакції постанови Кабінету Міністрів України № 756 від 26 жовтня 2016 р.) (зі змінами та доповненнями).

Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі, до кола яких віднесено суб'єктів, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами, які включають:

- юридичних осіб, їх філій, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників;
- фізичних осіб (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства);
- фізичних осіб – підприємців.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

- деревина, заготовлена під час проведення заходів:
 - щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
 - з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у гривнях за 1 цільний куб. метр деревини поділені на дві великі категорії:

1. Ставки, які встановлені Податковим кодексом України. Ці ставки рентної плати застосовуються при:

- заготівлі деревини в порядку рубок головного користування;
- під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
- під час проведення заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

2. Ставки, які встановлюються місцевими органами самоврядування (Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами). Ці ставки застосовуються при заготівлі другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.

Перша група ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за такими принципами:

- окремо за заготівлю деревини основних лісових порід та за заготівлю деревини неосновних лісових порід;

- залежно від таких критеріїв:
 - найменування лісової породи;
 - розподіл лісів за поясами;
 - розподіл лісів за розрядами;
 - вид деревини: ділова (без кори) або дров'яна (з корою), до якої належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні);
 - розмір: велика, середня, дрібна (**рис. 8.8**).

Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

Особливістю даного виду рентної плати є те, що її сума обчислюється не лісокористувачами, а суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

- загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;
- фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

а) виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок рентної плати, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

б) анулювання лісорубного та лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та лісового квитка перерахунок рентної плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума рентної плати повністю сплачується до відповідних бюджетів;

в) надання лісокористувачеві відстрочки:

на заготівлю деревини – сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

Критерії				
Розподіл лісів за поясами				
Перший пояс: усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області		Другий пояс: ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області		
Розряди				
Принципи визначення:				
1. Для кожного кварталу (урочища) виходячи з нижчезазначеної відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею (пункт (залізнична станція, роз'їзд), у якому дозволено здійснення такої операції, незалежно від наявності на ньому відповідних складів).				
2. Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за коефіцієнтами.				
3. Зміна розподілу лісів за розрядами здійснюється у разі:				
<ul style="list-style-type: none">• закриття діючих або відкриття нових пунктів (залізничних станцій чи роз'їздів) відвантаження деревини;• виявлення порушення встановленого порядку розподілу лісів за розрядами.				
1 розряд: відстань до 10 км	2 розряд: відстань 10,1-25 км	3 розряд: відстань 25,1-40 км	4 розряд: відстань 40,1-60 км	5 розряд: відстань 60,1 і більше км
Коефіцієнт 1,1: у лісах з рівнинним рельєфом		Коефіцієнт 1,25: у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30% площі яких зайнято болотами		Коефіцієнт 1,5: у лісах з гірським рельєфом
Розмір деревини				
Принцип визначення: діаметр відрізків стовбура (у верхньому перетині без кори)				
Велика деревина: від 25 см і більше		Середня деревина: від 13 до 24 см		Дрібна деревина: від 3 до 12 см
Вид деревини				
Ставки за ділову деревину усіх лісових порід встановлені без кори		Ставки за дров'яну деревину, до якої належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також непридатні для промислової переробки (дрова паливні), встановлені для липи без урахування кори, а для решти лісових порід – з корою		
Особливі умови				
На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 відсотків встановлених ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.	За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40%, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20% ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.		На деревину, заготовлену під час вибіркового рубок головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 відсотків, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на 50 відсотків. Ці знижки у відсотках обчислюються за кожною ставкою рентної плати окремо.	

Рис. 8.8. Умови визначення ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

г) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготовку деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, рентну плату обчислюють і сплачують повністю за всю дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Про надходження суми рентної плати в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціально заведений книзі робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться позначка про сплату рентної плати в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (ст. 256-1 Податкового кодексу України)

Платниками рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Об'єктом оподаткування рентною платою:

- для нафти та нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;
- для аміаку є сума добутоків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

Ставки оподаткування:

- 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;
- 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;
- 2,4 долара США за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт, який обчислюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування та з урахуванням коригуючого коефіцієнта, визначеного в установленому порядку.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з:

- фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України;
- фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

Порядок подання Податкової декларації з рентної плати та строки сплати рентної плати

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює:

- календарному місяцю – для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану; рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України; рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;
- календарному кварталу – для рентної плати за користування надрами для видобування інших корисних копалин; рентної плати за спеціальне використання лісових та водних ресурсів; рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Платник рентної плати до закінчення визначеного розділом II Податкового кодексу України граничного строку подання податкових декларацій за податковий (звітний) період, подає до відповідного контролюючого органу податкову декларацію, яка містить додатки. Місця подачі декларації узагальнені в **табл. 8.11**.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати, визначена у податковій декларації за податковий (звітний) період, сплачується платником до бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такої податкової декларації. Але Податковим кодексом України для кожного виду рентної плати встановлені певні особливості щодо визначення дати початку нарахування податкових зобов'язань, переліку додаткових документів, які подаються до контролюючих органів (**табл. 8.12**).

Для складання податкової звітності рентної плати використовується форма податкової декларації, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати» № 719 від 17 серпня 2015 р. зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України № 545 від 31 травня 2017 р.

Невід'ємною частиною Податкової декларації з рентної плати є 16 додатків, 11 з яких представлені Розрахунками конкретного виду рентної плати, 3 – містять коди видів ресурсів, 2 – містять переліки видів ресурсів.

Таблиця 8.11 – Місця подачі Податкової декларації з рентної плати

Вид рентної плати	Місце подачі податкової декларації
1. За користування надрами для видобування корисних копалин:	
1.1. у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України	за місцезнаходженням ділянки надр. <i>У разі якщо місце обліку платника рентної плати не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин та платник рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, подає за місцем податкової реєстрації платника або уповноваженої особи копію податкової декларації та копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з рентної плати.</i>
1.2. у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.	за місцем обліку платника рентної плати
2. За користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	за місцезнаходженням ділянки надр
3. За користування радіочастотним ресурсом України	за місцем податкової реєстрації
4. За спеціальне використання води, в т.ч. філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс	за місцем податкової реєстрації
водокористувачем, до складу якого входять структурні підрозділи, які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу	за місцезнаходженням водних об'єктів
5. За спеціальне використання лісових ресурсів	за місцезнаходженням лісової ділянки
6. За транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	за місцем його податкової реєстрації

Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування. За відсутності у платника відповідного виду об'єкта оподаткування тип додатка, у якому обчислюється податкове зобов'язання, для такого об'єкта оподаткування до Декларації не додається. Структура Податкової декларації представлена на **рис. 8.9**.

Так, у випадку, коли платник за звітний квартал одночасно є платником

Таблиця 8.12 – Особливості подачі податкових декларацій та сплати податкових зобов’язань за видами рентної плати

Вид рентної плати	Особливості				Строки подачі додаткових документів
	Початок подачі податкових декларацій та/або сплати рентної плати	Визначення кола осіб, які подають декларацію	Сплати сум рентної плати	Додаткові документи, які подаються до контролюючих органів	
Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	Податкові декларації подаються її платником починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл (п. 252.23). Податкові декларації з рентної плати під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи подаються уповноваженою особою, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий договір зареєстровано у контролюючих органах (п. 252.23).	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>
Рентна плата за спеціальне використання води	Податкова декларація для потреб водного транспорту за перший квартал не подається, а рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується (п. 255.11.16).	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>	<ul style="list-style-type: none">копії дозволу на спеціальне водокористування, копії договору на поставку води;копії статистичної звітності про використання води (п. 255.11.19)	одночасно з податковими деклараціями
Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України	Платники рентної плати, яким надано право користується радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії, а у разі продовження терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України рентна плата сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії (п. 254.5.3). Інші платники рентної плати сплачують рентну плату починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв (п. 254.5.3).	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>	<ul style="list-style-type: none">копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України;копії ліцензій на мовлення;копії дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі	у місячний строк після їх видачі

Продовження таблиці 8.12

Особливості					
Вид рентної плати	Початок подачі податкових декларацій та/або сплати рентної плати	Визначення кола осіб, які подають декларацію	Сплати сум рентної плати	Додаткові документи, які подаються до контролюючих органів	Строки подачі податкових документів
Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми рентної плати) після чергового строку сплати рентної плати лісокористувачі сплачують усі суми рентної плати за строками, що минули.	<p>Не подають декларацію такі лісокористувачі:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають, а саме: <ul style="list-style-type: none"> • фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємств, яким видано лісорубні та лісові квитки; • лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємств, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісрубному чи лісовому квитках не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата; б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцем знаходження лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини. 	Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів сплачується лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми рентної плати, зазначеної в спеціальних дозволах, виданих у відповідному календарному році, крім сум рентної плати, сплачених лісокористувачами, які не подають декларацію.	Не передбачено	Не передбачено

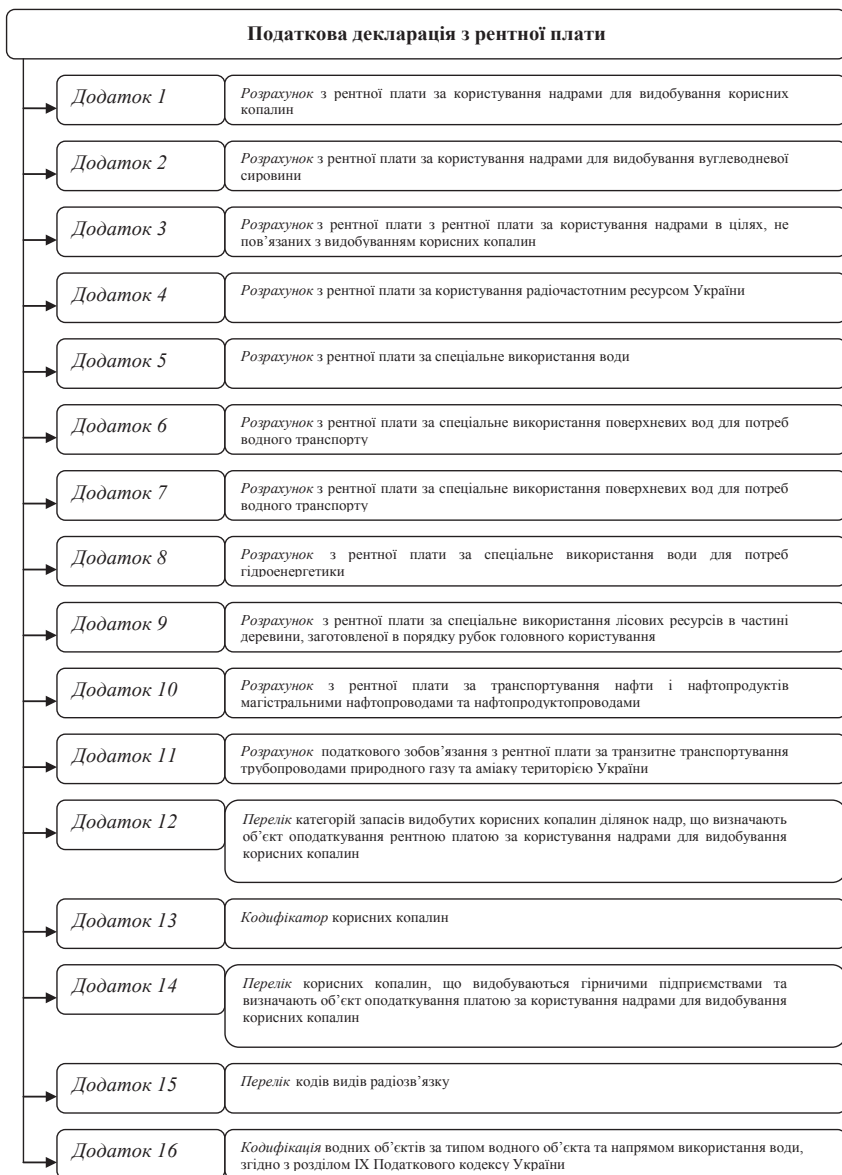


Рис. 8.9. Структура додатків до Податкової декларації з рентної плати

декількох видів рентних платежів, податкова декларація подається одна, але з відповідними додатками до неї. Особливістю є те, що вказана форма Податкової декларації містить окремий додаток для проведення розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин та для вуглеводнів, причому, як і в попередніх формах, для кожного виду корисної копалини – розрахунок подається окрема.

Крім того, окремо подається розрахунок у випадку, коли здійснюється видобуток корисних копалин, що відрізняються категорією запасів, ставками тощо. Повністю змінено довідники назв та категорій запасів корисних копалин – вони відображені у відповідних додатках до Податкової декларації та є обов'язковими для відображення. Дані про коефіцієнт рентабельності, який застосовується при розрахунку розрахункової вартості, відображається безпосередньо у відповідному додатку (розрахунку). Аналогічно це стосується реквізитів дозвільних документів.

Для рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів затверджено окремі розрахунки, які містяться в додатках №№ 8–9. У випадку, коли лісгосподарське підприємство є платником рентної плати в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування та по інших видах рубок, складаються окремі розрахунки для вказаних видів рубок, причому для інших рубок – з відображенням різних кодів за КОАТУУ (за місцезнаходженням лісової ділянки – р. 4) – кількість додатків відповідає кількості кодів КОАТУУ. Проте, всі ці додатки додаються до однієї Податкової декларації за звітний період.

Платники рентної плати за спеціальне використання води надають до контролюючого органу за місцем податкової реєстрації Декларацію та відповідний тип додатка, а саме:

- додаток 5 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання води»;
- додаток 6 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту»;
- додаток 7 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики».

Специфікою складання Розрахунку з рентної плати за спеціальне використання води (додаток 5) є те, що у випадку, коли платник оподатковує декілька видів водних об'єктів, то складаються окремі розрахунки для кожного виду об'єкту оподаткування, код якого відображається в р. 6 Додатку 5.

Коди водних об'єктів визначені в додатку 16 та вказуються в значеннях, де остання цифра кодифікатора не повинна дорівнювати «0». Наприклад, водний об'єкт відноситься до водного об'єкту загальнодержавного значення, то відображається код «1.1.1», або водний об'єкт використовується житлово-комунальним підприємством, є об'єктом загальнодержавного значення – слід відображати код «4.1.1». Аналогічно вказана форма Податкової декларації містить перелік кодів видів радіозв'язку (додаток № 15), який зазначається в к. 2 Додатку 4 «Розрахунок з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України. В усіх розрахунках Податкової

декларації деталізовано порядок нарахування пені, яку платник самостійно повинен нарахувати при поданні уточнюючих декларацій та збільшення грошових зобов'язань.

В додатках № 2 та № 4 відображено дані про розмір авансових щомісячних внесків по рентній платі за користування надрами для видобування вуглеводнів та за користування радіочастотним ресурсом України, а також відповідні поля для їх уточнення в подальшому.

Необхідно звернути увагу, що дані про місце знаходження об'єктів оподаткування з рентної плати відображаються у відповідному Розрахунку з платежу (наприклад, з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин – в рядку 5.1 Розрахунку (код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням ділянки надр за КОАТУУ)), а код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, який міститься у кожному розрахунку – повинен співпадати з кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, що вказаний у відповідному полі рядка 2 Податкової декларації та повинен відповідати коду КОАТУУ, де знаходиться податкова інспекція, до якої подається податкова декларація.

8.3. Особливості оподаткування туристичним збором та збором за місце паркування транспортних засобів

Туристичний збір – це місцевий збір. Платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які перебувають на території адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення про встановлення туристичного збору, та отримують послуги з тимчасового проживання із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками туристичного збору не можуть бути особи, які:

- постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму;
- інваліди, діти-інваліди та одна особа, що супроводжує інваліда І групи або дитину-інваліда;
- ветерани війни;
- учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- діти віком до 18 років;
- дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санітарно-курортні заклади.

Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка від вартості усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану

вартість. До вартості не включається витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Податковими агентами туристичного збору є:

- адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортних закладів;
- квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договорами найму;
- юридичні особи або фізичні особи – підприємці, які уповноважені сільською, селищною, міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Особливістю справляння збору є зазначення податковими агентами суми сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею). З метою підтвердження правомірності надання пільги податковий агент повинен мати копії відповідних документів, що підтверджують належність особи до пільгової категорії (путівки або курсовки можуть бути оригіналом). Особи, які не надали відповідних документів, що засвідчують їх належність до пільгової категорії, є платниками збору.

Відповідно до статті 1 розділу I Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16 квітня 1991 р. (зі змінами та доповненнями) постійне місце проживання – це місце проживання на території якої-небудь держави не менше одного року фізичної особи, яка не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом). Статтею 759 параграфу 1 глави 58 Цивільного кодексу України визначено, що за договором найму (оренди) житла одна сторона – власник житла (наймодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (наймачеві) житло для проживання у ньому на певний строк за плату. Отже, постійне місце проживання може бути підтверджене паспортом громадянина України або паспортним документом, виданим уповноваженими державними органами України чи іншої держави або статутними організаціями ООН документ, що підтверджує громадянство, посвідчує особу пред'явника, дає право на в'їзд або виїзд з держави і визнаний Україною, а проживання на умовах договору найму – договором найму (оренди) житла.

Підпунктом 1.1 п. 1 розділу I Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон (із змінами та доповненнями), затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 59 від 13 березня 1998 р. (у редакції наказу Міністерства фінансів

Україні № 362 від 17 березня 2011 р. , зі змінами та доповненнями), встановлено, що направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження. Отже, перебування особи у відрядженні підтверджується наказом або розпорядженням підприємства про направлення працівника у відрядження.

Наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 612 від 16 листопада 2007 р. затверджено Порядок обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам» та затверджено додатком 1 до пункту 1.1 Порядку форму та зміст такого посвідчення.

Статтею 4 розділу II Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» № 3551 від 22 жовтня 1993 р. визначено, що ветеранами війни є особи, які брали участь у захисті Батьківщини чи в бойових діях на території інших держав. До ветеранів війни належать: учасники бойових дій, інваліди війни, учасники війни. Ветеранам війни вручаються посвідчення та нагрудні знаки. Порядок виготовлення та видачі посвідчень і знаків встановлюється Кабінетом Міністрів України та міжнародними договорами, в яких бере участь Україна (ст. 18 Закону № 3551). Зокрема, до вітчизняних нормативних документів даної категорії можна віднести: Положення про комісії Міністерства оборони України з питань розгляду матеріалів про визнання учасниками бойових дій, затверджене наказом Міністерства оборони України № 200 від 7 травня 2015 р.; постанову Кабінету Міністрів України «Про організаційні заходи щодо застосування Закону України «Про статус ветеранів війни гарантії їх соціального захисту» № 63 від 8 лютого 1994 р. (зі змінами та доповненнями); постанову Кабінету Міністрів України «Про порядок надання пільг, передбачених Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» № 94 від 16 лютого 1994 р. (зі змінами та доповненнями). Зразки посвідчення, що видаються ветеранам війни, затверджено постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів» № 302 від 12 травня 1994 р.

Статтею 9 розділу II Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» № 796-ХІІ від 28 лютого 1991 р. (зі змінами та доповненнями) визначено осіб – учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС – це громадяни, які брали безпосередню участь у ліквідації аварії та її наслідків. Статус учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС підтверджується посвідченням учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС встановленого зразка, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» № 51 від 20 січня 1997 р.

(зі змінами та доповненнями). Отже, особи, які належать до категорії інвалідів, дітей-інвалідів, ветеранів війни, учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС підтверджують свій статус відповідним посвідченням, а особи, що супроводжують інвалідів і групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого) – документ, що засвідчує таку особу.

Наявність путівки або курсівки є підставою для надання пільги по сплаті збору. Путівка – це грошовий документ, який гарантує його власнику отримання послуг у санаторно – курортних закладах, пансіонатах, які реалізували цю путівку. Курсовка – це грошовий документ, який гарантує його власнику амбулаторно – курортне лікування безпосередньо на курорті, є різновидністю путівок, які дають право на проходження амбулаторно – курсового лікування і лікувальне харчування. Згідно з наказом Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження переліків закладів охорони здоров'я, лікарських, провізорських посад та посад молодших спеціалістів з фармацевтичною освітою у закладах охорони здоров'я» № 385 від 28 жовтня 2002 р. санаторії віднесено до переліку видів санаторно – курортних закладів. Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загального положення про санаторно-курортний заклад» № 805 від 11 липня 2001 р. визначено, що санаторно-курортний заклад – це заклад охорони здоров'я, що забезпечує надання громадянам послуг лікувального, профілактичного та реабілітаційного характеру з використанням природних лікувальних ресурсів курортів (лікувальних грязей та озокериту, мінеральних та термальних вод, ропи лиманів та озер, природних комплексів із сприятливими для лікування умовами тощо) та із застосуванням фізіотерапевтичних методів, дієтотерапії, лікувальної фізкультури та інших методів санаторно-курортного лікування. Листом Державного Комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва № 14264 від 20 листопада 2009 р. визначено, що пансіонати віднесені до інших суб'єктів господарської діяльності, які надають послуги з тимчасового розміщення (або проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг.

Туристичний збір сплачується податковими агентами щокварталу за місцем його знаходження.

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно рішенням сільської, селищної, міської ради організовують та проводять діяльність із забезпеченням паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Виконавчі органи сільської, селищної, міської ради затверджують рішенням перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, їх місцезнаходження, загальну площу, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, а також перелік осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпеченням паркування транспортних засобів.

Правила паркування транспортних засобів були введені в дію в 2009 р. (постанова Кабінету Міністрів України № 1342 від 3 грудня 2009 р.) і зазнали багато змін. Правила не містять чітких положень про стягнення штрафів, штрафні талони або несплату плати за паркування. Головним чином, зазначені Правила паркування транспортних засобів стосуються користування надземними автостоянками, які знаходяться за межами вулиць, та описують процедури, що є більш придатними для позавуличного паркування. Ці процедури є складними або надто дорогими для вирішення проблем вуличного паркування. Порядок формування тарифів на послуги з утримання майданчиків для платного паркування транспортних засобів, затверджений постановою КМУ № 258 від 2 березня 2010 р., надає формулу для оцінки витрат на організацію місця для паркування в розрахунку на одну годину, виходячи з місцевих умов та граничного розміру в 1 гривню, згідно з рекомендаціями, наданими в Правилах паркування транспортних засобів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України № 1342 від 3 грудня 2009 р. Операційний прибуток закладається на рівні 12%.

Базою оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів є площа земельної ділянки, відведена для паркування (на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях), а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів відповідно до ст. Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів України».

Ставка збору за місця для паркування транспортних засобів за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору за місця для паркування транспортних засобів сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць, їх площу, режим роботи та їх заповнюваність.

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору і збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнюється календарному кварталу. Податкові декларації з туристичного збору і збору за місця для паркування транспортних засобів затверджена наказом Міністерства фінансів «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця паркування транспортних засобів та туристичного збору» № 636 від 9 липня 2015 р. (зі змінами та доповненнями).

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. В чому полягає сутність екологічного податку?
2. Які суб'єкти є платниками екологічного податку в Україні?
3. Що є об'єктом та базою оподаткування екологічним податком?

4. На які групи та за якими принципами розподілені ставки екологічного податку?
5. Що є базовим податковим (звітним) періодом для розрахунку та сплати екологічного податку?
6. Які показники використовуються при розрахунку екологічного податку за різними об'єктами?
7. В які строки подається податкова звітність по екологічному податку та здійснюється сплата екологічного податку?
8. Якими можуть бути місця подачі Податкової декларації екологічного податку?
9. Якими мають бути дії платника податку, який не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року?
10. Як існують види рентної плати в Україні та які види діяльності вони охоплюють?
11. Яким чином розраховуються податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємств?
12. Хто є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, та яким чином визначається об'єкт оподаткування?
13. Розкрийте порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
14. Що є об'єктом оподаткування рентної плати за спеціальне використання води?
15. Які суб'єкти залучені до процесу нарахування та сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів та в чому полягають їх функції?
16. Розкрийте основні елементи рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.
17. В чому полягають особливості подачі Податкової декларації рентної плати та сплати податкових зобов'язань по рентній платі?
18. Яким чином здійснено розмежування кола осіб, які є платниками туристичного збору та його податковим агентом?
19. Які документи дають право на віднесення особи до категорії неплатників туристичного збору?
20. Що є базою оподаткування туристичного збору та яким чином здійснюється його нарахування та сплата?
21. Що є об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів?
22. Яким чином встановлюються ставки туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів?
23. Охарактеризуйте структуру податкових декларацій туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Забруднюючі речовини – це:

- а) речовина хімічного або біологічного походження, що присутня чи надходить в атмосферу, яка може прямо або опосередковано робити негативний;
- б) попадання в атмосферне повітря забруднюючих речовин або їх сумішей;
- в) гази та їх різні сполуки;
- г) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- д) утворення радіологічних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

2. Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком не є:

- а) обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- б) обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- в) обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, виключно відходи як вторинну сировину;
- г) обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;
- д) обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

3. До груп ставок екологічного податку не входять:

- а) ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;
- б) ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;
- в) ставки податку за розміщення відходів;
- г) ставки податку за викиди, здійснені понад установлені в дозволі нормативи;
- д) ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

4. Базовим податковим (звітним) періодом для нарахування та сплати екологічного податку є:

- а) календарний рік;
- б) календарний квартал;

- с) календарне півріччя;
- д) календарний місяць;
- е) 40 днів з дати виникнення об'єкту оподаткування.

5. У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник:

- а) зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та за кожним видом забруднюючої речовини;
- б) зобов'язаний визначати суму податку за тим видом забруднення (забруднюючої речовини), по якому передбачено найбільші ставки;
- с) зобов'язаний визначати суму податку за тим видом забруднення (забруднюючої речовини), по якому передбачено найменше ставки;
- д) зобов'язаний визначати середньоарифметичну суму податку, ураховуючи кожний вид забруднення та вид забруднюючої речовини;
- е) зобов'язаний визначати середньозважену суму податку, ураховуючи кожний вид забруднення та вид забруднюючої речовини;

6. Платники екологічного податку Подають декларацію екологічного податку:

- а) не подають;
- б) подають її протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;
- с) подають її протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;
- д) подають її протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;
- е) подають її протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду.

7. Платники екологічного податку суму нарахованого податку

- а) зараховують як бюджетне відшкодування;
- б) сплачують протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;
- с) сплачують протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;
- д) сплачують протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;
- е) сплачують протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;

8. Місцем подачі Податкової декларації екологічного податку та сплати екологічного податку в Податковому кодексі визначено:

- а) місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів та місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах;
- б) місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць;
- в) місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах;
- г) місце державної реєстрації платника податку;
- д) фактичне місце розташування платника податку.

9. Якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах одного населеного пункту (села, селища або міста), він:

- а) може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення;
- б) може подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;
- в) може складати спеціальні додатки до Податкової декларації екологічного податку;
- г) може подати таку кількість копій Податкової декларації, яка відповідає кількості стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів;
- д) може подати копію Податкової декларації до органу Державної фіскального служби вищого рівня підпорядкування.

10. Для якого виду рентної плати ставки оподаткування встановлені у доларах США:

- а) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- б) рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- в) рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- г) рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- д) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

11. Складають податкову декларацію рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів такі лісокористувачі:

- а) лісокористувачі, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають;
- б) лісокористувачі (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 70 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;
- с) фізичні особи, а також фізичні особи – підприємці, яким видано лісорубні та лісові квитки;
- д) лісокористувачі (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;
- е) лісокористувачі з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

12. Базовим податковим (звітним) періодом є календарний місяць для такого виду рентної плати:

- а) рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;
- б) рентна плата за спеціальне використання водних ресурсів;
- с) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, при вирощуванні грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- д) рентна плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- е) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, при зберіганні харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів.

13. Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:

- а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- б) використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- с) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- д) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- е) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів.

14. Сума рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України обчислюється на основі таких показників:

- a) обсяг реалізації послуг із користування радіочастотним ресурсом України;
- b) вартість ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою
- c) вид радіозв'язку, ширина смуги радіочастот;
- d) обсяг доходу від реалізації послуг із користування радіочастотним ресурсом України та обсяг витрат на надання цих послуг;
- e) вартість спеціального обладнання, яке використовується для забезпечення радіочастотного ресурсу України.

15. Для розрахунку рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді обчислюється за більшою з таких її величин:

- a) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- b) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за звичайною вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- c) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за фактичною собівартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- d) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) базового податкового (звітного) року або за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини попереднього базового податкового (звітного) року;
- e) за розрахунковими цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за звичайною вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

16. Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання:

- a) розрахунковий обсяг води;
- b) фактичний обсяг води з урахування встановлених лімітів;
- c) фактичний обсяг води;
- d) фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;
- e) обсяг води за встановленими лімітами.

17. У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата за спеціальне використання води:

- a) додатково не обчислюється і не сплачується;
- b) обчислюється і сплачується за звичайними ставками рентної плати та коефіцієнтами;
- c) обчислюється і сплачується у двократному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;
- d) обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;
- e) обчислюється і сплачується у десятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;

18. Разом з податковими деклараціями платники рентної плати за спеціальне використання води контролюючим органам:

- a) додаткових документів не подають;
- b) подають копії статистичної звітності про використання води;
- c) подають копії договору на поставку води;
- d) подають копії дозволу на спеціальне водокористування та договору на поставку води;
- e) подають копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

19. Є платниками туристичного збору така категорія осіб:

- a) особи, які прибули у відрядження та проживають в санаторно-курортних закладах;
- b) ветерани війни, які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;

с) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;

д) особи, які прибули за путівками на відпочинок до санаторно-курортних закладів;

е) діти віком до 18 років які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

20. Об'єктом оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів є:

а) транспортні засоби, які паркуються на спеціально відведених місцях;

б) власники транспортних засобів, які паркуються на спеціально відведених місцях;

с) комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету;

д) виручка від надання послуг із паркування транспортних засобів;

ф) комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), на фінансування будівництва яких не використовувалися кошти державного та місцевих бюджетів.

Тема 9. Виконання функцій податкового агента юридичними особами щодо оподаткування доходів фізичних осіб

- 9.1. Сутність статусу «податковий агент» та його значення в оподаткуванні доходів фізичних осіб*
- 9.2. Ставки податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору і механізм визначення бази оподаткування*
- 9.3. Розрахунок та порядок сплати сум податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору для фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах із суб'єктом господарювання*
- 9.4. Особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій*
- 9.5. Основні вимоги стосовно подання звітності суб'єктами господарювання щодо податку на доходи з фізичних осіб та сум на загальнообов'язкове державне соціальне страхування*

9.1. Сутність статусу «податковий агент» та його значення в оподаткуванні доходів фізичних осіб

Інститут податкових агентів у вітчизняній практиці податкового законодавства сформувався наприкінці 90-х років минулого століття, коли особи з відповідним статусом залучалися до виконання зобов'язань зі сплати акцизного збору та прибуткового податку. Проте й раніше практичне застосування мав термін «джерело виплати доходів платнику податків», який по-суті, був дуже схожим з відносинами податкового агентства, хоча права і обов'язки податкового агента у даному контексті були досить умовними.

Відповідно до п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України (ПКУ), податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПКУ для платників податків (п. 18.2 ст. 18 ПКУ).

Згідно з пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПКУ податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений

підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організації-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ст. 18 та розділом IV ПКУ.

Отже статус «податковий агент» щодо податку на доходи фізичних осіб закріплюється за: 1) юридичними особами (її філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами); 2) самозайнятими особами; 3) представництвом нерезидента – юридичної особи, інвестором (оператором). Основним обов'язком податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб є обчислення податку з доходів, що нараховуються фізичній особі цим податковим агентом у зв'язку з виконанням фізичною особою умов трудового договору (договору підряду чи надання послуг), утримання цього податку з таких доходів, перерахування податку до бюджету, ведення податкового обліку та подання податкової звітності контролюючим органам.

Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка перебуває на обліку у контролюючих органах як особа, що провадить незалежну професійну діяльність.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 ПКУ.

Основними видами оподатковуваних доходів, які нараховує (виплачує, надає) податковий агент – юридична особа (її філії, відділення, інші відокремлені підрозділи) на користь платника податку (фізичної особи) є:

- 1) доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- 2) винагорода та інші виплати нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- 3) додаткові блага;
- 4) оплата вартості навчання та підвищення кваліфікації фізичних осіб;
- 5) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога (допомога на лікування, нецільова благодійна допомога, цільова благодійна допомога, допомога на поховання);
- 6) дарунки;
- 7) несвоєчасно повернуті у встановлені законодавством строки кошти, отримані платником податку на відрадження або під звіт.

Кожен з визначених видів доходів має певну специфіку оподаткування, особливості якої слід розглянути детальніше.

Доходи у вигляді заробітної плати. Відповідно до пп. 164.2.1 ПКУ до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту). Згідно з пп. 14.1.48 ПКУ заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом. Аналогічні складові заробітної плати визначені у Законі України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24 березня 1995 р. зі змінами і доповненнями, тобто, відповідно до ст. 2 цього Закону заробітна плата має таку структуру:

- основна заробітна плата (винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців);
- додаткова заробітна плата (винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці, яка включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій);
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (включають виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми).

Вичерпний перелік виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат наведено в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Державного комітету статистики № 5 від 13 січня 2004 р.

Проте, аналізуючи норми ПКУ та Інструкції зі статистики заробітної плати, стає очевидним той факт, що для цілей оподаткування ПДФО поняття «заробітна плата» включає більший перелік виплат, ніж ті, що дійсно входять до фонду оплати праці згідно з Інструкцією № 5 (це, наприклад, стосується виплат, пов'язаних з тимчасовою втратою працездатності).

Доходи у вигляді заробітної плати, які включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (в розрізі структури заробітної плати, типової для більшості податкових агентів – юридичних осіб):

1. Основна заробітна плата:

1.1. Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими

окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

1.2. Оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника.

1.3. Оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення).

1.4. Оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства (за умови, що розрахунки проводяться підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт:

- згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності);
- згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику на підприємстві чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

2. Фонд додаткової заробітної плати:

2.1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за:

- суміщення професій (посад);
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- роботу у важких і шкідливих умовах праці; роботу в нічний час;
- керівництво бригадою;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;
- високі досягнення в праці або за виконання особливо важливої роботи;
- знання та використання в роботі іноземної мови;
- науковий ступінь кандидата або доктора наук з відповідної спеціальності;
- почесне звання «заслужений»;
- інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством (в тому числі: за вислугу років; за престижність роботи; за використання в роботі дезінфікуючих засобів).

2.2. Премії, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування.

2.3. Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, установлені чинним законодавством.

2.4. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

2.5. Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

2.6. Оплата за невідпрацьований час:

- оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;
- оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;
- оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»;
- суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;
- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;
- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;
- оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;
- оплата простой не з вини працівника.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. До них належать:

3.1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках.

3.2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер (зокрема: винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років; премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі).

3.3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення тощо).

3.4. Грошова (вихідна) допомога при виході на пенсію.

3.5. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі (оплата або дотації на харчування; вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок за рахунок коштів підприємства тощо).

Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку визначені у ст. 165 ПКУ, проте, ті з них, що пов'язані з трудовою діяльністю такого платника податку відповідно до умов трудового договору (контракту) і співвідносяться з поняттям «заробітна плата», включають суми соціальної матеріальної допомоги та страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (суми допомоги по вагітності та пологах, кошти, що надаються як допомога на поховання платника податку тощо). Винятки становлять виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності, в тому числі оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця.

Винагорода та інші виплати нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору. Відповідно до пп. 164.2.2 п. 164.2 ст. 164 ПКУ суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору (контракту) включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Основними видами цивільно-правових договорів, відповідно до Цивільного кодексу України є: договір підряду, договір про надання послуг, договір купівлі-продажу, договір перевезення вантажу, договір найму, договір позички, договір транспортного експедирування, договір зберігання, договір доручення, договір позики, договір дарування, договір комісії.

Для цілей оподаткування ПДФО суми доходів у вигляді винагород за цивільно-правовими договорами за виконані роботи (надані послуги) не є заробітною платою, оскільки вони не пов'язані з відносинами трудового найму. Отже, під час нарахування таких доходів база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди (абз. 2 п. 164.6 ст. 164 ПКУ).

Додаткове благо. Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно з пп. 164.2.17 ПКУ.

Додаткові блага – кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є:

- заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму;
- винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Доходи, які визнаються додатковим благом та можуть бути отримані платником податку від податкового агента включають (пп. 164.2.17 ПКУ):

а) вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого використання, крім випадків, коли

таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

б) вартість майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку;

в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

Під терміном «послуги домашнього обслуговуючого персоналу» розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належить таким особам або використовується ними;

г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування;

г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

д) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни.

Водночас, не є додатковим благом:

а) дохід, отриманий платником податку у вигляді вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого використання, якщо таке надання або компенсація зумовлені виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачені нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених межах;

б) доходи, одержані у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також кошти, вартість послуг, проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття та інвентарю, колясок для інвалідів, у тому числі які призначені для участі інвалідів в фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку – учаснику спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів;

в) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку

відповідно до Закону України «Про охорону праці» № 2694-ХІІ від 14 жовтня 1992 р. зі змінами і доповненнями, спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (пп. 165.1.9).

Що стосується спецодягу, то він є власністю підприємства, а працівникові видається лише у тимчасове користування. Відтак, при звільненні працівник зобов'язаний повернути його підприємству. Тому, у разі якщо працівник, якому був виданий спецодяг, припиняє трудові відносини з роботодавцем, і не повертає йому спеціальний (у тому числі формений) одяг, спеціальне взуття, граничний строк використання яких не настав, то вартість такого майна включається до складу місячного оподатковуваного доходу такого працівника як додаткове благо та підлягає оподаткуванню на загальних підставах.

Навчання та підвищення кваліфікації фізичних осіб. Відповідно до пп. 165.1.21 п. 165.1 ст. 165 ПКУ сума, сплачена юридичною особою на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку платника податку, але не вище трикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за кожний повний або неповний місяць навчання, підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи.

Таким чином, сума сплачена підприємством на навчання (підготовку та перепідготовку) фізичної особи, не включається до його загального місячного оподатковуваного доходу у разі виконання наступних умов:

- навчання (підготовка або перепідготовка) фізичної особи має здійснюватися у вітчизняних вищих або професійно-технічних навчальних закладах;
- сума оплати вартості навчання (підготовки або перепідготовки) у розрахунку на місяць не повинна перевищувати трикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року (у 2017 р. – 9600 грн.).

Якщо будь-яка з цих умов не виконується, витрати на навчання підлягають оподаткуванню.

У разі припинення фізичною особою трудових відносини з роботодавцем протягом періоду такого навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівнику протягом року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає оподаткуванню у загальному порядку.

Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога. Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати (Інструкція № 5), розрізняють наступні види матеріальної допомоги:

1) матеріальна допомога, що має систематичний характер і надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом тощо) (пп. 2.3.3 Інструкції № 5);

2) матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремих працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання (п. 3.31 Інструкції № 5).

Матеріальна допомога, що має систематичний характер включається до фонду оплати праці, а виплати допомоги разового характеру до фонду оплати праці не належать. При цьому чинне податкове законодавство розрізняє матеріальну допомогу, яка підлягає оподаткуванню та матеріальну допомогу, яка не оподатковується.

Нормами ПКУ передбачена можливість надання працівникам наступних видів допомоги:

- 1) допомога на лікування та медичне обслуговування працівника (пп. 165.1.19 ПКУ);
- 2) благодійна допомога, яка для цілей оподаткування поділяється на цільову та нецільову (пп. 170.7.1 ПКУ). Цільовою є благодійна допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів;
- 3) допомога на поховання (пп. 165.1.22 ПКУ).

Якщо матеріальна допомога має систематичний характер і надається всім або більшості працівників, при цьому її виплати передбачені Положеннями про оплату праці найманих працівників (колективним договором, галузевою угодою тощо), прийнятими згідно з нормами трудового законодавства, то така матеріальна допомога з метою оподаткування прирівнюється до заробітної плати (оскільки відповідно до пп. 14.1.48 ПКУ заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму, а згідно пп. 2.3.3 Інструкції № 5 матеріальна допомога систематичного характеру включається до фонду оплати праці у складі інших заохочувальних та компенсаційних виплат) і вся сума такої допомоги включається до загального місячного оподатковуваного доходу платника податку.

Матеріальна допомога разового характеру має свої специфічні особливості оподаткування, які залежать від виду такої допомоги (необхідність виплати такого виду допомоги виникає раптово, а рішення щодо можливості та величини її виплати (нарахування) приймається керівником підприємства на основі заяви працівника).

Матеріальна допомога разового характеру, яка не підлягає оподаткуванню включає:

- 1) допомогу на лікування та медичне обслуговування працівників.

Дана матеріальна допомога не оподатковується ПДФО у повному обсязі, оскільки за наявності підтвердних документів не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно з нормами пп. 165.1.19 ПКУ. Підтвердними документами в цьому випадку є наступні:

- у разі компенсації вартості лікування – документи, які підтверджують необхідність такого лікування, а саме: довідки лікаря, виписки з амбулаторних карток, рахунок на оплату лікування, укладений договір на медичне обслуговування, квитанція ПКО та інші документи;

- у разі сплати вартості лікування безпосередньо медичній установі – договір з такою медичною установою, рахунок, акт виконаних робіт тощо.

У разі якщо працівником не надано підтвердних документів, така матеріальна допомога буде оподатковуватися ПДФО як додаткове благо.

2) благодійну допомогу цільового характеру.

Згідно з пп. «а» пп. 170.7.4 ПКУ цільова благодійна допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО за умови, якщо така допомога надається резидентами – юридичними особами у будь-якій формі та надходить безпосередньо:

- закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, крім витрат на: косметичне лікування або косметичну хірургію; водолікування та геліотерапію, не пов'язані з хронічними захворюваннями; лікування та протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, гальванопластики та порцеляни; аборти; операції з переміни статі; лікування венеричних захворювань; лікування тютюнової чи алкогольної залежності; придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, які не включені до переліку життєво необхідних тощо;
- протезно-ортопедичним підприємствам, реабілітаційним установам для компенсації вартості платних реабілітаційних послуг, технічних та інших засобів реабілітації, наданих платнику податку, визнаному інвалідом, або його дитині-інваліду.

3) благодійну допомогу нецільового характеру (у тому числі матеріальну).

Відповідно до пп. 170.7.3 ПКУ, нецільова благодійна допомога не включається до оподатковуваного доходу за умови, якщо така допомога:

- надається резидентами – юридичними особами на користь платника податку;
- розмір допомоги не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ПКУ).

Отже, якщо розмір нецільової благодійної допомоги сукупно у 2017 р. не перевищує 2240,00 грн., то така допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО.

4) допомогу на поховання.

Допомога на поховання не включається до оподатковуваного доходу платника податку, якщо:

- допомога виплачується роботодавцем за останнім місцем роботи померлого платника податку (у тому числі перед виходом на пенсію);
- розмір допомоги не перевищує подвійний розмір суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ПКУ).

Таким чином у 2017 р. не підлягає оподаткуванню допомога на поховання, якщо сума такої допомоги не перевищує 4480,00 грн. ($2240,00 \text{ грн.} \times 2$). У випадку перевищення розміру допомоги на поховання встановленого «граничного» розміру, сума перевищення остаточно оподатковується ПДФО під час її нарахування (виплати, надання) на загальних підставах.

Дарунки. Порядок оподаткування ПДФО дарунків, які отримують платники податку від податкового агента – юридичної особи, залежить від того у якій формі вони надаються: у грошовій чи натуральній (негрошовій). Не підлягає оподаткуванню ПДФО дарунок, за умови одночасного дотримання наступних вимог:

- дарунок надається виключно у натуральній (негрошовій) формі;
- вартість дарунка не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року. У 2017 р. розмір вартості дарунка не повинен перевищувати 800,00 грн. (мінімальна заробітна плата на 1 січня 2017 р. – $3200,00 \text{ грн.} \times 25\% = 800,00 \text{ грн.}$).

У разі, коли вартість дарунка перевищує зазначений «граничний» розмір, сума перевищення підлягає оподаткуванню ПДФО.

Дарунки працівникам, надані у формі грошових виплат, підлягають включенню до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, незалежно від суми виплат.

Несвоєчасно повернуті у встановлені законодавством строки кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт.

Відповідно з нормами пп. 164.2.11 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається сума надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернута у встановлені законодавством строки:

а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження;

б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Не є доходом платника податку – фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, сума відшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на відрядження в межах фактичних витрат, а саме, на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплати вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове

страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені вище витрати не є об'єктом оподаткування ПДФО лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона, якщо його обов'язковість передбачена правилами перевезення на відповідному виді транспорту, та розрахункових документів про їх придбання за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Включаються до оподатковуваного доходу вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плата за видовищні заходи.

До оподатковуваного доходу не включаються витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Будь-які витрати на відрядження не включаються до оподатковуваного доходу платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає.

До суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтверджені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, у встановлених межах, що здійснені таким платником та/або іншими особами з рекламними цілями.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок роботодавця до або під час подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (звіт, подається за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику). Такий звіт подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок роботодавця.

Особи, які мають статус податкових агентів, відповідно до п. 176.2 ст. 176 розділу IV ПКУ, зобов'язані:

а) своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок;

б) подавати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платків податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування. Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду. Запровадження інших форм звітності з зазначених питань не допускається. У разі якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, податковий розрахунок у вигляді окремого витягу за такий підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу установленому порядку;

в) подавати на вимогу платника податку відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку;

г) подавати контролюючому органу інші відомості про оподаткування доходів окремого платника податку в обсягах та згідно з процедурою, визначеною Податковим кодексом;

г) нести відповідальність у випадках, визначених Податковим кодексом.

Місце і роль податкових агентів – юридичних осіб (її філій, відділень, інших відокремлених підрозділів) в оподаткуванні доходів фізичних осіб наведено на *рис. 9.1*.

Таким чином, особливості статусу податкового агента – юридичної особи (її філій, відділень, інших відокремлених підрозділів) в оподаткуванні доходів фізичних осіб характеризуються виходячи з наступних обставин:

- податковий агент пов'язаний з фізичною особою трудовими відносинами або цивільно-правовими відносинами трудового характеру, виконання яких передбачає виплату заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або винагород за договором;



Рис. 9.1. Місце і роль податкових агентів – юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів) в оподаткуванні доходів фізичних осіб

- податковий агент має вільний доступ до трудових доходів фізичної особи, скільки нараховує та виплачує їй такі доходи, тобто є джерелом трудових доходів фізичної особи;
- основним завданням податкового агента є нарахування, утримання та сплата (перерахування) до бюджету податку з доходів фізичних осіб, що виплачуються на користь таких фізичних осіб й відповідного забезпечення виконання податкових зобов'язань платником податку – фізичною особою, без фактичної участі останньої у цьому процесі.

9.2. Ставки податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору і механізм визначення бази оподаткування

Ставка податку на доходи встановлена у розмірі 18% бази оподаткування (п. 167.1 ПКУ) щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних

виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податку (фізичній особі) у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, тобто за всіма видами доходів, які можуть бути отримані від юридичних осіб – податкових агентів. Перелік таких доходів та ставки податку наведено у **табл. 9.1**.

Таблиця 9.1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб чинні у 2017 році, щодо доходів нарахованих (виплачених, наданих) на їх користь юридичними особами (податковими агентами)

№ з/п	Підстава згідно з ПКУ	Вид доходу	Ставка податку
1.	п. 167.1	Доходи, нараховані (виплачені, надані) у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	18%
2.	пп. 170.7.3	Нецільова благодійна допомога, яка надана у сумі, що перевищує розмір місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 грн.	18%
3.	пп. «б» пп. 165.1.22	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку, в сумі її перевищення подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 грн.	18%
4.	пп. 165.1.39	Дарунки, якщо їх вартість перевищує 25% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року	18%
5.	пп. 165.1.39	Дарунки, надані у формі грошових виплат у будь-якій сумі	18%
6.	п. 170.9	Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений пп. 170.9.2 ПКУ строк	18%

Об'єктом оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) фізичним особам у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, від імені юридичних осіб – податкових агентів є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Відповідно до п. 164.1 ПКУ базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права платника податку на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом

зменшення загального оподатковуваного доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподатковуваного доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними ПКУ.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця.

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені ПКУ, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Cn),$$

де **K** – коефіцієнт («натуральний» коефіцієнт);

Cn – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Розмір зазначеного коефіцієнта складає 1,2195121 (100: (100 – 18)).

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності (хоча згідно п. 164.6 ст. 164 ПКУ дотепер залишається норма про зменшення нарахованої заробітної плати на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, незважаючи на те, що з 1 січня 2016 р. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 8 липня 2010 р. зі змінами і доповненнями,

діє у редакції, за якою утримання єдиного соціального внеску із заробітної плати скасовано), страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника.

При нарахуванні доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Механізм та специфіка формування бази оподаткування ПДФО деяких видів доходів наведений у **табл. 9.2**.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку

Таблиця 9.2 – Механізм та специфіка формування бази оподаткування ПДФО залежно від виду доходів

№ з/п	База оподаткування за видами доходів	Регламентація згідно ПКУ	Механізм визначення бази оподаткування
1.	База оподаткування для доходів, отриманих у формі заробітної плати	п. 164.6.	Нарахована заробітна плата – Податкова соціальна пільга (за наявності підстав)
2.	База оподаткування для доходів, отриманих у негрошовій формі	п. 164.5	Вартість доходу, розрахована за звичайними цінами × «Натуральний» коефіцієнт
3.	База оподаткування коштів надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт	абз. 5. п. 164.5	Сума коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені строки × «Натуральний» коефіцієнт

включаються:

1. доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
2. суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
3. оподатковуваний дохід, не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом згідно із ПКУ;
4. сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II ПКУ, що встановлює

порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу.

5. сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відняття або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ст. 170 ПКУ;

6. дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди;

7. дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ);

8. інші доходи, крім тих, що не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (ст. 165 ПКУ).

Водночас, до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу не включаються такі доходи (ст. 165 ПКУ):

1) сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

2) сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику та на боргові зобов'язання Національного банку України, а також сума доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів, нарахованих на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями;

3) сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом;

4) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням п. 170.7 ст. 170 ПКУ:

а) творчими спілками їх членам у випадках, передбачених законом;

б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги відповідно до закону;

в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України, статус яких визначається відповідно до закону, на користь отримувачів таких виплат, крім будь-яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам;

г) сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з

української мови імені Петра Яцика;

5) сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6) сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;

7) сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;

8) сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку;

9) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоні води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах.

10) сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

11) кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно із п. 170.9 ст. 170 ПКУ, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються відповідно до закону працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження;

12) кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України;

13) аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України;

14) кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок з урахуванням чинних обмежень;

15) кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування)

вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у негрошовій формі;

16) сума надміру сплачених грошових зобов'язань, страхових внесків з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування під час застосування права на податкову знижку, що повертається платнику податку;

17) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку, у тому числі, але не виключно, для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів, за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця, в тому числі в частині витрат роботодавця на обов'язковий профілактичний огляд працівника та на вакцинацію працівника, спрямовану на профілактику захворювань в період загрози епідемії;

18) вартість вугілля та вугільних або торф'яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;

19) сума, сплачена будь-якою юридичною особою на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів на здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку платника податку, але не вище трикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за кожний повний або неповний місяць навчання, підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи;

20) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку;

а) будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою;

б) роботодавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) у розмірі, що не перевищує подвійний розмір суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Сума перевищення за її наявності остаточно оподатковується під час її нарахування (виплати, надання);

21) вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (у тому числі випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I-IV рівнів акредитації), у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України;

22) доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих

їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України ;

23) сума доходу, отримана платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт кольорових металів, включаючи використані (виснажені) акумулятори електричні свинцево-кислотні (код 8548 10 21 00 згідно з УКТ ЗЕД), залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю (код 8548 10 91 00 згідно з УКТ ЗЕД), та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;

24) сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

25) сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення;

26) сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або їх частина, чи пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя, у тому числі страхування довічних пенсій, сума пенсійної виплати із системи недержавного пенсійного забезпечення, сума виплати за договором пенсійного вкладу, договором довірчого управління, укладеним з учасником фонду банківського управління;

27) основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається йому, сума, яка отримується платником податку внаслідок продажу права вимоги на депозит, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку (протягом строку дії договору), у тому числі фінансового кредиту, забезпеченого заставою, на визначений строк та під проценти.

28) сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених в період до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої вигравшної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укдержстраху протягом 1992–1994 років;

29) основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку;

30) прибуток від операцій з майном або інвестиційними активами, який не підлягає оподаткуванню згідно з відповідними положеннями ПКУ;

31) сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого

молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

32) вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства.

33) вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

34) сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом;

35) вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів;

36) вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

37) сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність в процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв) за нормами безоплатної передачі, визначеними ст. 121 Земельного кодексу України залежно від їх призначення, та майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації;

38) доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат. Ознаки таких рахунків визначаються Національним банком України;

39) суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку – учасникам конгресів, симпозіумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які проводяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку;

40) сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті

застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування;

41) сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права;

42) вартість побічних лісових користувань для власного споживання (заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених Лісовим кодексом України);

43) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та/або організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки протягом року сукупно у розмірі, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень;

44) кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом;

45) інші доходи, які згідно з ПКУ не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) дохід на користь платника податку зобов'язаний утримувати військовий збір із суми такого доходу за його рахунок. Ставка військового збору становить 1,5 відсотків від об'єкта оподаткування за доходами, визначеними ст. 163 ПКУ. Разом з тим, пп. 1.7 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ звільнено від оподаткування військовим збором доходи, що згідно з розділом IV ПКУ не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою). Таким чином, база оподаткування військовим збором ідентична до бази оподаткування ПДФО, про що йшлося вище. Всі види доходів фізичних осіб, які не оподатковуються ПДФО, не повинні оподатковуватися і військовим збором.

Єдиний соціальний внесок нараховується у юридичних осіб – роботодавців:

- на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- на суму грошового забезпечення кожної застрахованої особи, оплати

перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавців, та допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, допомоги, надбавки або компенсації відповідно до законодавства.

Для осіб, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами, творчих працівників, та інших осіб, які отримують заробітну плату (дохід) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць, єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), виплаченої за результатами роботи, на кількість місяців, за які вона нарахована.

Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює 25 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб на дату нарахування, а саме:

- з 1 січня 2017 р. – 40 000,00 грн.;
- з 1 травня 2017 р. – 42 100,00 грн.;
- з 1 грудня 2017 р. – 44 050,00 грн.

Не нараховується на виплати та не утримується єдиний внесок з виплат, що компенсуються з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на строкову військову службу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період або прийнятих на військову службу за контрактом у разі виникнення кризової ситуації, що загрожує національній безпеці, оголошення рішення про проведення мобілізації та введення воєнного стану.

Розміри ставок єдиного соціального внеску за категоріями застрахованих осіб до 31 грудня 2015 р. та з 1 січня 2016 р. узагальнені у **табл. 9.3**.

При нарахуванні заробітної плати (доходів) фізичним особам з джерел не за основним місцем роботи ставка єдиного внеску (22%) застосовується до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру (ч. 5 ст. 8 Закону про ЄСВ).

Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1170 від 22 грудня 2010 р. затверджено перелік виплат, на які не нараховується єдиний внесок, а саме:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо);
- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, військовослужбовцям при звільненні з військової служби;
- надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;
- вихідна допомога у разі припинення діяльності;

Таблиця 9.3 – Ставки податку на прибуток держав Європи

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату (дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.
1 12 13 14	Наймані працівники на загальних підставах (громадяни України, іноземці та особи без громадянства); особи на вибірній посаді; працівники воєнізованих формувань; особи на альтернативній службі	Оплата праці	36,76 – 49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується
2	Працюючий інвалід	Оплата праці	8,41	8,41	3,6	не утримується
3	Особи льотного складу	Оплата праці	45,96	22	6,1	не утримується
4	Член КСП, сільськогосподарського кооперативу	Дохід члена КСП, сільськогосподарського кооперативу	Не нараховується	22	не утримується	не утримується
10	Громадяни України, які працюють за її межами	Оплата праці	36,76–49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується
11	Працівник іноземної держави	Оплата праці	36,76–49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується

Продовження таблиці 9.3

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату (дохід) застрахованої особи страховальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.
17	Особи, які доплачують страхові внески	Розрахований на підставі суми добровільного внеску показник	Не менше суми мінімального страхового внеску та не більше максимального розміру			
23	Військовослужбовці, які набули право на пенсію за вислугу років;	Грошове забезпечення	34,7	22	2,6	не утримується
31	Військовослужбовці, особи рядового і начальницького складу					
25	Наймані працівники, робота яких зараховується до стажу, що дає право на одержання особливої пенсії (прокуратура, депутати тощо)	Оплата праці	36,76–49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	6,1	не утримується
26	Особи, які працюють за угодами цивільно-правових договорів	Винагорода за цивільно-правовими договорами	34,7, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	2,6	не утримується
27 41	Особи і працівники – інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25% суми витрат на оплату праці	Оплата праці	5,3	5,3	3,6	не утримується

Продовження таблиці 9.3

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату(дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.
28	Особи, які є інвалідами, які працюють на підприємствах та організаціях громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25% суми витрат на оплату праці	Оплата праці	5,5	553	3,6	не утримується
29	Особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності	33,2	22	2	не утримується
30	Працівники-інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50%	Оплата праці	5,3	5,3	2,85	не утримується
32	Працюючі – інваліди, робота яких зараховується до стажу, що дає право на одержання особливої пенсії (прокуратура, депутати тощо)	Оплата праці	8,41	8,41	6,1	не утримується
36 43	Працівники – інваліди, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності та допомогу по вагітності та пологах	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологах	8,41	8,41	2	не утримується

Продовження таблиці 9.3

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату (дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	31 січня 2016 р.
37 44	Особи, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50%	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку вагітністю та пологами	5,3	5,3	2	не утримується
38	Особи, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50%	Винагорода за цивільно-правовими договорами	5,3	5,3	2,6	не утримується
39 45	Працівники-інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше 50% загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25% суми витрат на оплату праці	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку вагітністю та пологами	5,5	5,5	2	не утримується
42	Особи, які отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	33,2	22	2	не утримується
47	Наймані працівники, що призвані на строкову службу або за призивом під час мобілізації	Середня заробітна плата	36,76–49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується

- відшкодування працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;
- витрати на відрядження;
- виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи у розмірах, передбачених законодавством;
- компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду;
- винагорода, що сплачується за авторським договором, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, видавництв;
- надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок працівників, що направляються для виконання монтажних, будівельних і ремонтних робіт, працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводить в дорозі або має роз'їзний характер;
- компенсація працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;
- довічна плата за звання члена-кореспондента академії наук;
- позики, видані працівників на поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства;
- матеріальна допомога разового характеру, що надається працівників у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;
- допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.
- Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі:
- вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам за переліком професій, що затверджено постановою КМУ № 303 від 17 березня 2011 р.;
- платіж за договорами добровільного медичного і пенсійного страхування працівників;
- витрати на колективне харчування правскладу флоту, і льотного екіпажу ціль вільної авіації, учасникам спортивних заходів;
- відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту за діючими нормами та лікувально-профілактичного харчування;
- вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків для виконання виробничих завдань;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи, як власним, так і орендованим транспортом;
- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (витрати на оплату навчання,

- стипендії, оплата проїзду, пов'язані з організацією навчального процесу);
- витрати на проведення культурно-освітніх заходів та утримання громадських служб;
- вартість житла, переданого у власність працівникам;
- витрати на оплату послуг з лікування працівників установам охорони здоров'я;
- доходи за акціями, а також доходи від здавання в оренду землі.

Єдиний соціальний внесок нараховується незалежно від джерел фінансування, форми, порядку, місця виплати та використання суми коштів, нарахованих застрахованим особам, а також незалежно від того, чи виплачені такі суми фактично після їх нарахування до сплати.

9.3. Розрахунок та порядок сплати сум податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та військового збору для фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах із суб'єктом господарювання

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку.

Тобто, сума ПДФО, яка підлягає утриманню із суми відповідного доходу визначається наступним чином:

$$ПДФО = БО \times Cn,$$

де, **БО** – база оподаткування ПДФО;

Cn – ставка податку.

Обчислення суми податку здійснюється щомісяця на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (або які підтверджують нарахування) доходів у вигляді заробітної плати та які включаються до загального місячного оподатковуваного доходу платника податку.

Відповідно до п. 29.1 ст. 29 ПКУ обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування (базою оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, розглянутих нами вище) на ставку податку.

Отже, загальний місячний оподатковуваний дохід платника податку може складатися з декількох видів нарахованих йому виплат які включаються або не включаються до заробітної плати.

Процес утримання податку на доходи фізичних осіб проводиться в декілька етапів.
1-й етап. Визначення бази оподаткування у вигляді заробітної плати.

2-й етап. Визначення права працівника на податкову соціальну пільгу (ПСП).

Платник ПДФО має право на зменшення загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати та інших прирівняних до неї виплат (відповідно до законодавства), компенсацій та винагород на суму податкової соціальної пільги за умови, якщо такий платник податку має на неї право. Отже, податкова соціальна пільга (ПСП) може бути застосована виключно до доходу, нарахованого на користь платника ПДФО у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до (пп. 169.2.3 ПКУ):

- доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету.

Правом на застосування ПСП можуть скористатися працівники, заробітна плата яких не перевищує граничного розміру доходу, який дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ПКУ). Таким чином, податкова соціальна пільга у 2017 р. може застосовуватися до доходу фізичної особи, розмір якого не перевищує 2240,00 грн. (сума прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня 2017 р. встановлена Законом України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» № 1801-VIII від 21 грудня 2016 р. складає 1600,00 грн. Отже, $1600,00 \times 1,4 = 2240,00$ грн.). Право на ПСП у 2017 р. зберігається в кожному з місяців, за який надають пільгу, лише якщо заробітна плата за цей місяць не перевищує 2240,00 грн.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, та в інших випадках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Згідно із нормами п. 169.1 ПКУ встановлено декілька видів ПСП:

- загальна – у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку (800,00 грн. у 2017 р.);
- у підвищених розмірах: у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми загальної ПСП (800,00 грн. у 2017 р.), у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми загальної ПСП (1200,00 грн. у 2017 р.) та у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми загальної ПСП (1600,00 грн. у 2017 р.), – окремим категоріям платників податку.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування

(виплати), яке платник податку обирає самостійно шляхом подання роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги. Отже, якщо працівник отримує заробітну плату за основним місцем роботи та за сумісництвом, то ПСП може бути застосована до заробітної плати, яку він отримує тільки за одним місцем роботи, що визначається працівником самостійно.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують право платника податку на отримання ПСП у підвищеному розмірі. Таким чином, для отримання звичайної ПСП платником податку подається заява про застосування пільги, а для отримання ПСП у підвищеному розмірі – подається заява про застосування пільги з обґрунтуванням права на застосування податкової пільги у розмірі більшому ніж звичайна та додаються відповідні підтвердні документи.

Види ПСП, їх розмір у 2017 р. та перелік підтвердних документів для отримання пільги у розмірі більшому ніж звичайна наведено в **табл. 9.4**.

Податкова соціальна пільга до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або не-застосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

Якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то до його заробітної плати застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Проте, існує єдине виключення, згідно з яким (пп. 169.3.1 ПКУ) платник податку має право на ПСП з двох підстав: у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми «загальної» пільги, якщо такий платник податку утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину та у розмірі 150 відсотків суми «загальної» пільги у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, якщо такий платник податку утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів). Тобто у цьому випадку ПСП додаються.

Податкова соціальна пільга, передбачена для платників податку, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років (згідно пп. 169.1.2 та підпунктами «а», «б» пп. 169.1.3 ПКУ), надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку – до кінця року, на який припадає смерть. Право на отримання такої податкової соціальної пільги втрачається у разі позбавлення платника податку батьківських прав або якщо він відмовляється від дитини чи передає дитину на державне утримання, у тому числі у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, чи береться плата за таке утримання, чи ні, а також якщо дитина стає курсантом на умовах її повного

Таблиця 9.4 – Види ПСП, порядок їх визначення та перелік підтвердних документів, необхідних для отримання пільги

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
1.	пп. 169.1.1	Будь-який платник податку	ПМ (прожитковий мінімум для працездатної особи) \times 50%	800,00 грн.	1) заява про обрання місця застосування ПСП за формою, затвердженою ДФС України (надалі – заява)
2.	пп. 169.1.2.	Платник податку, який утримує двох або більше дітей віком до 18 років	$\text{ПМ} \times 50\% \times 100\% \times \text{кількість дітей віком до 18 років}$	800,00 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документа, що підтверджує встановлення батьківства, чи документів, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або піклування
3.	пп. «а» пп. 169.1.3	Платник податку, який є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником	$\text{ПМ} \times 50\% \times 150\% \times \text{кількість дітей віком до 18 років}$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва (дублікат свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану або документів, які підтверджують вік дитини (дітей) затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); 4) копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть (якщо із заявою звертається вдова або вдівць); 5) копія паспорта
4.	пп. «б» пп. 169.1.3	Платник податку, який утримує дитину-інваліда до 18 років	$\text{ПМ} \times 50\% \times 150\% \times \text{кількість дітей-інвалідів віком до 18 років}$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документа, що підтверджує встановлення батьківства, або документів, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або піклування; 4) пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років; 5) медичний висновок, виданий закладом МОЗ в установленому порядку (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 16 років)

Продовження таблиці 9.4

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
5.	пп. «в» пп. 169.1.3	Платник податку є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка: – громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) унаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампу «Перересстровано» та записом про дату перересстрації, а також вкладишем установленого зразка; – учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампу «Перересстровано» та записом про дату перересстрації, а також вкладишем установленого зразка; – громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 р. із зони відчуження, категорії 2 серії Б; – громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) в зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР № 224 від 28 червня 1989 р.), категорії 2 серії Б; 3) копія Грамоти Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи (для осіб, нагороджених такою грамотою)
6.	пп. «г» пп. 169.1.3	Платник податку є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1200,00 грн.	1) заява; 2) довідка з навчального закладу про те, що особа навчається у цьому навчальному закладі та не отримує стипендію з бюджету
7.	пп. «г» пп. 169.1.3	Платник податку є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
8.	пп. «д» пп. 169.1.3	Платник податку є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія акта Президента України про призначення довічної стипендії.
9.	пп. «е» пп. 169.1.3	Платник податку є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» крім осіб, визначених у підпункті «б» пп 169.1.4 ПКУ	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1200,00 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни

Продовження таблиці 9.4

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
10.	пп. «а» пп. 169.1.4	Платник податку є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1600,00 грн.	1) заява; 2) копії орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної праці, або орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу», або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння зазначених звань.
11.	пп. «б» пп. 169.1.4	Платник податку є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1600,00 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни; 3) пенсійне посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи; 4) документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни.
12.	пп. «в» пп. 169.1.4	Платник податку є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1600,00 грн.	1) заява; 2) довідки, видані компетентними органами, або документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою; 3) копія посвідчення жертви нацистських переслідувань.
13.	пп. «г» пп. 169.1.4	Платник податку є особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1600,00 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідки, видані компетентними органами, або документи, що містять необхідні відомості про факт насильницького вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками.
14.	пп. «г» пп. 169.1.4	Платник податку є особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р.	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1600,00 грн.	1) заява; 2) документи, що містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р..

утримання, починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Надання податкової соціальної пільги, для певних категорій платників податку які мають спеціальний статус (підпункти «в»–«е» пп. 169.1.3 ПКУ), зупиняється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому платник податку втрачає такий статус.

Податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

Відповідальність за неправомірне застосування ПСП несе платник податку. Так, якщо платник податку подає заяву про застосування ПСП більше ніж одному роботодавцеві, тобто ПСП застосовується за декількома місцями отримання доходів або податкова соціальна пільга застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця, такий платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місцями отримання доходу починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, в якому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється.

Платник податку може відновити право на застосування податкової соціальної пільги, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 відсотків суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, – за рахунок наступних виплат. Якщо сума недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, то такі суми включаються до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

3-й етап. Визначення розміру оподатковуваного доходу працівника. З бази оподаткування вираховують ПСП (якщо працівник має право на її застосування) і одержують об'єкт оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати.

4-й етап. Визначення суми податку на доходи фізичних осіб. Базу оподаткування множать на ставку податку у розмірі 18%.

Під час нарахування доходу у вигляді заробітної плати в негрошовій формі слід враховувати норми п. 164.5 ПКУ, згідно з яким базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт (див. п. 9.2 даної теми). При цьому, з метою визначення бази оподаткування ПДФО заробітна плата у негрошовій формі зменшуватиметься на суму ПСП після застосування «натурального» коефіцієнта.

Податок на доходи фізичних осіб сплачується (перераховується) податковим агентом до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до

бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо оподатковуваний дохід надається податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду, тобто не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу.

Порядок виплати (нарахування) доходу та строки сплати ПДФО з відповідних доходів податковим агентом – юридичною особою (її філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами) наведено у **табл. 9.5**.

У разі прийняття рішення про створення відокремленого підрозділу юридична особа повідомляє про це органи державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням таких новостворених підрозділів у встановленому порядку.

Суми податку на доходи, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі

Таблиця 9.5 – Порядок нарахування (виплати, надання) оподатковуваних доходів та сплати (перерахування) ПДФО до бюджету податковим агентом

№ з/п	Порядок нарахування (виплати, надання) оподатковуваних доходів	Строки сплати (перерахування) ПДФО до бюджету
1	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які виплачуються готівкою (за умови отримання коштів на такі виплати у банку) (пп. 168.1.2 ПКУ)	Одночасно з поданням до банку документів на отримання коштів для виплати належних платникові податку доходів
2	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які перераховуються на банківський рахунок платника податку (пп. 168.1.2 ПКУ)	Одночасно з перерахуванням належних платникові податку доходів на його банківський (картковий) рахунок
3	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які надаються у нетрошовій формі чи виплачуються готівкою з каси (пп. 168.1.4 ПКУ)	Протягом трьох банківських днів за днем такого нарахування (виплати, надання)
4	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які нараховуються, але не виплачуються платнику податку (пп. 168.1.5 ПКУ)	Протягом 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу

обов'язки податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа, або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід.

Податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги. Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується податковим агентом за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а у разі недостатності суми такого доходу – за рахунок оподаткування доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати. Якщо внаслідок остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподатковуваного доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати військовий збір із суми такого доходу.

Розрахунок суми військового збору, який підлягає утриманню із суми відповідного доходу платника податку визначається наступним чином:

$$S_{\text{Військовий збір}} = \text{БО} \times \text{Сз},$$

де, **БО** – база оподаткування військовим збором (аналогічна до бази оподаткування ПДФО);

Сз – ставка військового збору.

Отже, обчислення суми військового збору здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку військового збору.

Відмінною особливістю утримання військового збору від ПДФО є те, що під час визначення оподатковуваного доходу працівника для утримання військового збору база оподаткування є незмінною – тобто загальний місячний оподатковуваний дохід без урахування можливостей його зменшення на величину податкової соціальної пільги.

Відповідальним за утримання та сплату військового збору з доходів у вигляді заробітної плати є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку – податковий агент. Порядок та строки сплати військового збору аналогічні до порядку та строків сплати ПДФО.

Під час виконання функцій податкового агента при нарахуванні доходів найманим працівникам, утриманні з відповідних доходів ПДФО та військового збору, юридичні особи – роботодавці незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами, є платниками єдиного внеску (п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ).

Нарахування єдиного соціального внеску податковим агентом здійснюється на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону про оплату праці, та сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону про ЄСВ).

У разі, якщо база нарахування єдиного соціального внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць (з 1 січня 2017 р. – 3200,00 грн.), за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. Вимоги щодо нарахування єдиного соціального внеску з мінімальної заробітної плати наведено у **табл. 9.6**.

Єдиний соціальний внесок нараховується на суми заробітної плати, не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються згідно із законом або за договорами позики, придбання товарів та виплат на інші цілі за дорученням отримувача.

Частиною другою ст. 9 Закону про ЄСВ встановлено, що обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які згідно із законом нараховується єдиний соціальний внесок.

Єдиний соціальний внесок обчислюється виключно у національній валюті, у тому числі з виплат, що здійснюються у натуральній формі. Платники єдиного соціального внеску роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих

Таблиця 9.6 – Вимоги щодо нарахування єдиного соціального внеску з мінімальної заробітної плати

Застосовуються	Не застосовуються
Якщо працівника прийнято з першого робочого дня та звільнено останнім робочим днем звітного місяця, а розмір нарахованого доходу такого працівника не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на відповідний місяць	До заробітної плати працівника з джерела не за основним місцем роботи (базою нарахування ЄСВ є отриманий дохід незалежно від його розміру)
Якщо працівник (за основним місцем роботи) працює на умовах неповного робочого часу, а розмір нарахованого доходу такого працівника не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на відповідний місяць	До заробітної плати (доходу) працівника-інваліда, який працює на підприємстві, в установі або організації, де застосовується ставка ЄСВ у розмірі 8,41%
Якщо працівник частину місяця перебував у відпустці без збереження заробітної плати (крім відпустки без збереження заробітної плати на період проведення АТО), якщо база нарахування ЄСВ не перевищує розміру мінімальної зарплати встановленої законом на відповідний місяць	До заробітної плати (доходів) працівників всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, де застосовується ставка ЄСВ у розмірі 5,3%
До заробітної плати (доходу) працівників, які виконують на тому самому підприємстві, в установі, організації поряд зі своєю основною роботою додаткову роботу за іншою професією (посадою) (оскільки це є основним місцем роботи)	До заробітної плати (доходу) працівників підприємств та організацій, громадських організацій інвалідів, де застосовується ставка ЄСВ у розмірі 5,5% (для працюючих інвалідів)
Для працівника (за основним місцем роботи), який відпрацював частину місяця, а іншу частину перебував на лікарняному, де загальна сума нарахованого доходу (сума зарплати за відпрацьований час та лікарняного) не перевищує розміру мінімальної заробітної плати встановленої законом на відповідний місяць	До працівників, яким надано відпустки без збереження заробітної плати на період проведення АТО у відповідному населеному пункті з урахуванням часу, необхідного для повернення до місця роботи, але не більш як сім календарних днів після прийняття рішення про припинення АТО
Для працівника (за основним місцем роботи), який перебував на лікарняному повний місяць, у якому сума нарахованого лікарняного менша за розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід)	Якщо працівника прийнято не з першого робочого дня та звільнено не останнім робочим днем звітного місяця
Якщо після розподілу лікарняного (суми допомоги по тимчасовій непрацездатності) відносяться до того місяця, за який вони нараховані) загальний дохід за місяць становить менше розміру мінімальної заробітної плати встановленої законом на відповідний місяць	Якщо працівник повний місяць перебував у відпустці без збереження заробітної плати (база нарахування ЄСВ відсутня)
Для працівників, які перебували у щорічних відпустках (на дітей, чорнобильських), у разі, якщо фактична база нарахування ЄСВ менша за мінімальну заробітну плату встановлену законом на відповідний місяць	Для працівника (за основним місцем роботи), у якого початок та закінчення лікарняного припадають на різні місяці, ЄСВ у місяці початку лікарняного нараховується за фактично відпрацьований час, оскільки загальна сума доходу ще не є відомою (суму лікарняних буде визначено після надання листка непрацездатності)
Якщо нарахована сума допомоги по вагітності та пологах (відноситься до місяців, за які її нараховано) у якомусь з місяців менша за розмір мінімальної заробітної плати*	Якщо нараховується заробітна плата зовнішньому суміснику (не основне місце роботи) ЄСВ нараховується на фактичний дохід
У разі звільнення або прийняття працівника на основне місце роботи за умови відпрацювання ним усіх робочих днів звітного місяця за графіком роботи	

* Якщо листок непрацездатності у зв'язку з вагітністю та пологами відкрито у минулому році, а дата його закриття припадає на поточний календарний рік, і періоди перебування на лікарняному по вагітності та пологах припадають на зміну розміру мінімальної зарплати, а базу нарахування ЄСВ суми допомоги по вагітності та пологах розраховано виходячи з розміру мінімальної зарплати, що діяв на дату нарахування таких сум, необхідно у місяці, в якому змінено розмір мінімальної зарплати, здійснити донарахування ЄСВ виходячи зі зміненого розміру мінімальної зарплати за місяці, за які нараховано суми допомоги по вагітності та пологах

підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця. При цьому платники єдиного внеску – роботодавці під час кожної виплати заробітної плати, на суми якої нараховується єдиний внесок, одночасно з виплатою зазначених сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі). Винятком є випадки, коли внесок, нарахований на ці виплати, вже сплачено у строки, встановлені абзацом першим частини восьмої ст. 9 Закону про ЄСВ, або за результатами звірення платника з органом доходів і зборів за платником визнано переплату єдиного внеску, сума якої перевищує суму внеску, що підлягає сплаті, або дорівнює їй. Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці, у тому числі в безготівковій чи натуральній формі. При цьому фактичним отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення) вважаються отримання відповідних сум готівкою, зарахування на рахунок одержувача, перерахування за дорученням одержувача на будь-які цілі, отримання товарів (послуг) або будь-яких інших матеріальних цінностей у рахунок зазначених виплат, фактичне здійснення з таких виплат відрахувань згідно із законодавством або виконавчими документами чи будь-яких інших відрахувань.

Днем сплати єдиного соціального внеску вважається:

- у разі перерахування сум єдиного внеску з рахунку платника на відповідні рахунки органу доходів і зборів – день списання банком або центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, суми платежу з рахунку платника незалежно від часу її зарахування на рахунок органу доходів і зборів;
- у разі сплати єдиного внеску готівкою – день прийняття до виконання банком або іншою установою – членом платіжної системи документа на переказ готівки разом із сумою коштів у готівковій формі.

9.4. Особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій

Відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» № 400/97-ВР від 26 червня 1997 р. встановлено окремий порядок сплати збору на пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій:

- 1) операцій з подання ювелірних виробів та побутові вироби з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю;
- 2) операцій з набуття права власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні територіальними органами Міністерства

внутрішніх справ України;

3) операцій з придбання нерухомого майна;

4) операцій з користування послугами стільникового рухомого зв'язку.

Перелік платників, об'єктів оподаткування і розмірів збору на обов'язкове державне пенсійне страхування наведено у **табл. 9.7**.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, забезпечує організацію сплати (утримання) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, поданих фізичними особами та суб'єктами господарювання, у безготівковій та готівковій формі. Центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, здійснює контроль за сплатою (утриманням) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, поданих суб'єктами господарювання, у безготівковій та готівковій формі. Казенні підприємства пробірного контролю подають до 20 числа місяця, що настає за звітним, до органів Пенсійного фонду України звіт про нарахування (утримання) та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні клеймування виробів державним пробірним клеймом у порядку та за встановленою формою.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не нараховується і не сплачується державними підприємствами, установами і організаціями, що придбавають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Крім того, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлено від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується абонентами при відправленні благодійного телекомунікаційного повідомлення.

Послуги стільникового рухомого зв'язку – послуги з передачі мережею зв'язку загального користування голосу, сигналів, звуків, зображень, друкованих чи письмових матеріалів або символів, призначених для конкретного абонента, у разі, коли для їх прийому або передачі використовується обладнання радіозв'язку.

Радіозв'язок – електрозв'язок, що здійснюється шляхом поширення електромагнітних хвиль у вільному просторі без штучного спрямовуючого середовища.

Таблиця 9.7 – Перелік платників, об’єктів оподаткування і розмірів збору на обов’язкове державне пенсійне страхування

Платники	Розмір збору	Об’єкт оподаткування
Операції з продажу ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів		
Суб’єкти господарювання, які подають ювелірні та побутові вироби з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю	10%	Вартість основного дорогоцінного металу (золото, срібло, платина, паладій), у перерахунку на вагу чистого металу, що міститься у сплаві, з якого виготовлено ювелірний чи побутовий виріб, визначена за офіційним курсом НБУ на банківські метали на час подання платником збору на клеймування до казенного підприємства пробірного контролю
Операції з набуття права власності на легкові автомобілі		
Підприємства, установи та організації всіх форм власності, які набувають право власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні	<p>3% – якщо вартість автомобіля не перевищує 165 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного року;</p> <p>4% – якщо вартість автомобіля перевищує 165, але не перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного року;</p> <p>5% – якщо вартість автомобіля перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного року</p>	Вартість легкового автомобіля
Операції з придбання нерухомого майна		
Підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, які придбавають нерухоме майно	1%	Вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна
Операції з користування послугами стільникового рухомого зв’язку		
Підприємства, установи та організації, які користуються послугами стільникового рухомого зв’язку, а також оператори цього зв’язку, які надають свої послуги безоплатно	7,5%	Вартість послуг стільникового рухомого зв’язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, що їх надає, включаючи вартість вхідних та вихідних телефонних дзвінків, абонентську плату, плату (надбавку) за роумінг, суму страхового задатку, авансу, вартість інших спеціальних послуг, зазначених у рахунку на оплату послуг стільникового рухомого зв’язку

Роумінг – послуга стільникового рухомого зв'язку, яка забезпечує можливість абонентам здійснювати двосторонній зв'язок без подання будь-якої попередньої заяви або з такою під час переміщення із зони дії одного оператора до іншого як у межах України, так і за її межами.

У разі продажу прав на тимчасове користування послугами стільникового рухомого зв'язку у вигляді магнітних карт, мікросхем або чипів об'єктом оподаткування є вартість їх продажу.

У разі, коли оператор стільникового зв'язку надає послуги з цього зв'язку безоплатно, об'єктом оподаткування є вартість таких послуг, визначена за звичайними розцінками (тарифами) такого оператора, крім випадків надання послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі, коли особа надає засоби, споруди або мережу зв'язку в оренду (лізинг) або передає ці об'єкти в інші види користування іншій особі, яка виконує функції оператора щодо третіх осіб, об'єктом оподаткування є тільки послуги, які надаються такою другою особою таким третім особам.

Не може бути об'єктом оподаткування:

- транслявання програм радіо– та телевізійними станціями;
- передавання або прийом інформації за допомогою радіозв'язку мережами відомчого чи технологічного зв'язку, що не мають автоматичної комутації з мережею зв'язку загального користування;
- користування радіотелефонами та радіоподовжувачами, підключеними до номерів квартирних телефонів;
- суми, які сплачуються одним оператором у компенсацію вартості послуг з роумінгу (або покриття від'ємного сальдо взаєморозрахунків з роумінгу) іншому оператору, який надав такі послуги;
- вартість послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі отримання благодійного телекомунікаційного повідомлення суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, виходячи з суми коштів, які оператор стільникового рухомого зв'язку перераховує неприбутковій організації, у тому числі благодійній організації (крім політичних партій і кредитних спілок), або територіальній громаді, зараховуються оператором стільникового рухомого зв'язку в рахунок зменшення поточних платежів з цього збору протягом поточного звітного періоду.

Суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи та організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також їх філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, які використовують працю найманих працівників, крім сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку четвертої групи, перераховують до Пенсійного фонду збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 100% фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, призначених до п.п. «б»–«з»

ст. 13 Закону України «Про пенсійне забезпечення» № 1788-ХІІ від 5 листопада 1991 р. до досягнення працівниками пенсійного віку. До таких виплат належать пенсії: працівникам зі шкідливими і важкими умовами праці за списком № 2 виробництв, робіт, професій, посад і показників, і за результатами атестації робочих місць – після досягнення 55 років і при стажі роботи не менше 30 років у чоловіків, з них не менше 12 років 6 місяців на зазначених роботах, і не менше 25 років у жінок, з них не менше 10 років на зазначених роботах; трактористи-машиністи, безпосередньо зайняті у виробництві сільськогосподарської продукції в колгоспах, радгоспах, інших підприємствах сільського господарства, – чоловіки після досягнення 55 років і при загальному стажі роботи не менше 30 років, з них не менше 20 років на зазначеній роботі; жінки, які працюють трактористами-машиністами, машиністами будівельних, шляхових і вантажно-розвантажувальних машин, змонтованих на базі тракторів і екскаваторів, – після досягнення 55 років і при загальному стажі роботи не менше 25 років, з них не менше 15 років на зазначеній роботі; жінки, які працюють доярками (операторами машинного доїння), свинарками-операторами в колгоспах, радгоспах, інших підприємствах сільського господарства, – після досягнення 55 років і при стажі зазначеної роботи не менше 20 років за умови виконання встановлених норм обслуговування; робітниці текстильного виробництва, зайняті на верстатах і машинах, – за списком виробництв і професій, затверджених законодавством, – після 55 років і при стажі зазначеної роботи не менше 20 років; жінки, які працюють у сільськогосподарському виробництві та виховували п'ятеро і більше дітей, – незалежно від віку і трудового стажу; водії міського пасажирського транспорту (автобусів, тролейбусів, трамваїв) і великогазових автомобілів, зайнятих у технологічному процесі важких і шкідливих виробництв, після досягнення 55 років і при стажі роботи для чоловіків не менше 30 років, у тому числі на зазначеній роботі не менше 12 років 6 місяців, для жінок – не менше 25 років, у тому числі на зазначеній роботі не менше 10 років.

9.5. Основні вимоги стосовно подання звітності суб'єктами господарювання щодо податку на доходи з фізичних осіб та сум на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податків й утримують з таких доходів податок на доходи фізичних осіб обов'язково подають до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та

подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р. Податковий розрахунок – документ, який свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та сплаченого податку. На підставі відомостей щодо сум утриманого та сплаченого податку, які зазначаються у податковому розрахунку, нарахування податкового зобов'язання не проводиться.

Податковий розрахунок за формою № 1 ДФ подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день терміну подання податкового розрахунку припадає на вихідний чи святковий день то останнім днем терміну вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Якщо до закінчення граничного строку подання форми № 1 ДФ податковий агент виявляє помилки в раніше поданому за поточний звітний період розрахунку, він має подати новий розрахунок з виправленими показниками за такий самий звітний період. Штрафні санкції та адміністративні штрафи в такому разі не застосовуються.

Податковий розрахунок за формою № 1 ДФ подається в один із таких способів:

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством;
- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує десяти.

Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Один примірник подається до контролюючого органу. Другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в контролюючому органі, повертається податковому агенту.

Подання податкового розрахунку засобами електронного зв'язку в електронній формі здійснюється відповідно до порядку підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку.

Податкові агенти – юридичні особи подають форму № 1 ДФ до органу ДФС за своїм місцезнаходженням або місцезнаходженням її відокремлених підрозділів. Порядок заповнення податкового розрахунку за формою № 1 ДФ наведено у **табл. 9.8**.

Ознаки доходів нарахованих (виплачених) фізичним особам наведено у **табл. 9.9**.

Звітний новий та уточнюючий податкові розрахунки заповнюються однаково. Ці податкові розрахунки подають на підставі інформації з попередньо поданого податкового розрахунку. В них міститься інформація лише за рядками та реквізитами, які уточнюють. Для заповнення також використовують інформацію з повідомлень про

Таблиця 9.8 – Порядок заповнення податкового розрахунку форми № 1 ДФ

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Тип податкового розрахунку	<p>У реквізиті:</p> <ul style="list-style-type: none"> «Звітний» проставляється позначка «х», якщо подається Податковий розрахунок за звітний період; «Звітний новий» проставляється позначка «х», якщо в поданому раніше звітному Податковому розрахунку була допущена помилка і вона виправляється шляхом подання нового Податкового розрахунку до настання граничного терміну його подання; «Уточнюючий» ставиться позначка «х», якщо подається уточнюючий Податковий розрахунок (з метою уточнення показників поданого раніше розрахунку пізніше граничного терміну подання) <p>Порядок заповнення Звітного нового та Уточнюючого податкових розрахунків однаковий. Звітний новий та Уточнюючий податкові розрахунки подаються на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку і містять інформацію лише за рядками й реквізитами, які уточнюються</p>
Податковий номер юридичної особи	У даному реквізиті зазначається податковий номер юридичної особи – податкового агента, яка подає Податковий розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (для юридичних осіб доповнюється зліва нулями до восьми цифр , якщо значущих цифр менше 8)
Звітний період	У реквізиті «Звітний період» вказується порядковий номер звітного кварталу і рік. Звітний період вказується арабськими цифрами
Працювало за трудовими договорами (контрактами)	<p>У реквізиті «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» проставляється кількість працівників юридичної особи, які працюють за трудовими договорами (контрактами) у звітному кварталі та яким нараховано дохід.</p> <p>Якщо протягом звітного періоду кількість працівників змінювалась у зв'язку із прийняттям та звільненням з місця роботи, то в реквізиті «Працювало за трудовими договорами» зазначається максимальна кількість працівників, які фактично працювали за трудовими договорами протягом звітного кварталу. До реквізиту «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» також включаються зовнішні сумісники, оскільки з ними відповідно до ч. 2 ст. 21 КЗпП укладаються трудові договори (контракти). Реквізит «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» заповнюється тільки в разі наявності у юридичної особи чи у самозайнятої фізичної особи найманих працівників і тільки для першої порції.</p> <p>Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами». При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку</p>

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Працювало за цивільно-правовими договорами	<p>У реквізиті «Працювало за цивільно-правовими договорами» зазначається кількість працівників, які працювали у звітному кварталі за договорами цивільно-правового характеру.</p> <p>Реквізит «Працювало за цивільно-правовими договорами» заповнюється тільки в разі наявності у юридичної особи найманих працівників і тільки для першої порції Податкового розрахунку.</p> <p>Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами»</p> <p>При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку</p>
ПОРЦІЯ №	<p>У реквізиті «ПОРЦІЯ №» проставляється номер порції.</p> <p>Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників:</p> <ul style="list-style-type: none"> до 1000 осіб – єдиним документом на всіх працюючих з обов'язковим заповненням їх податкових номерів або серії та номера паспорта – однією порцією; більше 1000 осіб – можливе подання Податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких являє собою окремий Податковий розрахунок зі своїм номером. <p>У разі якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, Податковий розрахунок у вигляді окремої порції за такий підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.</p> <p>Строк подання останньої порції не повинен перевищувати встановленого строку подання податкового розрахунку.</p> <p>Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.</p> <p>Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами».</p> <p>При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку</p>
Розділ І. Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку	
№ з/п (графа 1)	У графі 1 відображається порядковий номер рядка, що заповнюється

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Податковий номер або серія та номер паспорта (графта 2)	<p>У графі 2 відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), про яку надається інформація в Податковому розрахунку.</p> <p>Заповнення клітинок у графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта» податкового розрахунку за ф. 1ДФ проводиться зліва направо, пропуски (пробіли) при цьому не допускаються. Мінімальна кількість знаків у даній графі – 8.</p> <p>Податковому агенту не потрібно у графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта» податкового розрахунку за ф. 1ДФ доповнювати зліва направо нулями інформацію про серію та номер паспорта фізичної особи</p>
Сума нарахованого доходу (грн., коп.) (графта 3 а)	<p>У графі 3а відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів.</p> <p>У разі нарахування доходу його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні.</p> <p>Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування ПДФО, суми ЄСВ, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми ПСП за її наявності.</p> <p>Сума нарахованого доходу у графі 3а відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>У разі повної та своєчасної виплати заробітної плати за звітний квартал гр. 3 = гр. 3а без вирахування ПДФО, суми ЄСВ, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми ПСП за її наявності</p>
Сума виплаченого доходу (грн., коп.) (графта 3)	<p>У графі 3 відображається сума фактично виплаченого фізичній особі доходу у розрізі ознак доходів і ПСП. Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, повинна бути відображена в податковому розрахунку за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітну плату було нараховано.</p> <p>Наприклад, до податкового розрахунку за I квартал входить заробітна плата за січень, яка нарахована у січні та виплачена в лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена в березні), за березень (нарахована в березні та виплачена у квітні).</p> <p>Сума виплаченого доходу у графі 3 відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками)</p>
Сума утриманого податку (грн., коп.) нарахованого (графта 4 а)	<p>У графі 4а відображається сума ПДФО, нарахованого та утриманого з доходу, нарахованого фізичній особі в розрізі ознак доходу і ПСП. Сума нарахованого ПДФО у графі 4а відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками)</p>

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Сума утриманого податку (грн., коп.) перерахованого (графі 4)	<p>У графі 4 відображається фактична сума перерахованого ПДФО до бюджету. Сума перерахованого до бюджету ПДФО у графі 4 відображається у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>Сума податку, що перераховується у встановлені терміни до бюджету у наступному місяці, повинна бути відображена в Податковому розрахунку за той період у який входить попередній місяць, за який здійснено перерахування податку.</p> <p>Наприклад, до графі 4 Податкового розрахунку за I квартал входить сума податку за січень, яка нарахована у січні та перерахована у лютому, за лютий (нарахована у лютому та перерахована у березні), за березень (нарахована у березні та перерахована у квітні).</p> <p>Якщо заробітна плата виплачується несвоєчасно (у наступному кварталі), то незважаючи на те, що ПДФО перераховується до бюджету у законодавчо встановлені строки (протягом 30-ти календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходів) сума фактично перерахованого до бюджету податку відображається у графі 4 Податкового розрахунку за наступний квартал</p>
Ознака доходу (графі 5)	<p>У графі 5 зазначається ознака доходу згідно з «Довідником ознак доходів для заповнення ф. № 1ДФ».</p> <p>Ознака доходу визначається до нарахованого доходу (у Податковому розрахунку відображаються всі види доходів незалежно від того, підлягають вони оподаткуванню ПДФО чи ні). Якщо доходи виплачуються у звітному кварталі не в повному обсязі і їх остаточна виплата буде здійснюватись у наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати повинна вказуватись відповідно до нарахованого в попередньому кварталі доходу.</p> <p>Щодо кожної фізичної особи потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичній особі потрібно заповнювати тільки один рядок з обов'язковим заповненням графі 2.</p> <p>Заробітна плата в цілях оподаткування ПДФО – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, що виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму відповідно до закону (пп. 14.1.48 ПКУ)</p>
Дата прийняття на роботу (дд/мм/рррр) (графі 6)	<p>У графі 6 вказується дата прийняття на роботу тільки для тих працівників, які були прийняті у звітному кварталі.</p> <p>Для фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графі 6 та 7 не заповнюються.</p> <p>У разі неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі</p>

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Дата звільнення з роботи (дд/мм/рр) (графі 7)	<p>У графі 7 зазначається дата звільнення з роботи (число, порядковий номер місяця, рік) тільки для тих працівників, які були звільнені у звітному кварталі.</p> <p>Для фізичних осіб, які не змінювали місяця роботи у звітному періоді, графі 6 та 7 не заповнюються.</p> <p>У разі неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі</p>
Ознака податкової соціальної пільги (графі 8)	<p>У графі 8 відображається ознака податкової соціальної пільги згідно з Довідником ознак податкових соціальних пільг.</p> <p>Графа 8 заповнюється тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді згідно із законодавством за місцем отримання основного доходу. За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді, графа 8 прокреслюється.</p> <p>При заповненні графі 8 слід враховувати ту ознаку пільги, яка відповідає нарахованому доходу.</p> <p>Допускається наявність кількох рядків з однією ознакою доходу тільки у разі наявності у фізичної особи кількох ознак пільг за такою ознакою доходу (наявність різних пільг у кожному з трьох місяців кварталу).</p> <p>101 – у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць) станом на 1 січня звітного (податкового) року;</p> <p>102 – у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги «101»;</p> <p>103 – у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги «101»;</p> <p>104 – у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги «101» для платника, що утримує двох чи більше дітей віком до 18 років</p>
Ознака (0, 1) (графі 9)	<p>Графа 9 заповнюється тільки для Податкового розрахунку з позначкою «Звітний новий» та «Уточнюючий»:</p> <ul style="list-style-type: none"> • для виключення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації потрібно повторити всі графи такого рядка і у графі 9 указати «1» – на виключення рядка; • для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи і у графі 9 указати «0» – на введення рядка; • для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно виключити помилкову інформацію (див. вище) та ввести правильну інформацію (див. вище), тобто повністю заповнити два рядки, один з яких виключає попередньо внесену інформацію, а другий вносить правильну інформацію. У такому разі в першому рядку в графі 9 указується «1» – рядок на виключення, а в другому – «0» – рядок на введення

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Рядок «Всього»	<p>У рядку «Всього» розділу I вказується загальна сума:</p> <ul style="list-style-type: none"> • нарахованого доходу (за графою 3а); • виплаченого доходу (за графою 3); • нарахованого податку (за графою 4а); • перерахованого податку (за графою 4). <p>У разі подання уточнюючого Податкового розрахунку та заповнення рядків на вилучення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації та введення нового або пропущеного рядка підсумковий рядок «Всього» по гр. 3а, 3, 4а та 4 не заповнюється</p>
Розділ II. Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військовий збір	
Оподаткування процентів	<p>Рядок «Оподаткування процентів» заповнюється податковими агентами, зокрема банками, кредитними спілками, які у звітному кварталі нараховували доходи у вигляді процентів.</p> <p>У рядку «Оподаткування процентів» зазначається загальна сума доходу, нарахованого у вигляді процентів, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету ПДФО.</p> <p>Суми доходу у вигляді процентів та ПДФО відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані доходи у вигляді процентів, не зазначаються</p>
Оподаткування процентів – виключення	<p>Рядок «Оподаткування процентів – виключення» призначено для коригування раніше поданої звітності.</p> <p>У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введеної інформації у рядку «Оподаткування процентів – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Оподаткування процентів» вказуються правильні дані</p>
Оподаткування виграшів (призів) у лотерею	<p>Рядок «Оподаткування виграшів (призів) у лотерею» заповнюється податковими агентами, операторами лотереї, які у звітному кварталі нараховували доходи у вигляді виграшів (призів) у лотерею.</p> <p>У рядку «Оподаткування виграшів (призів) у лотерею» зазначається загальна сума доходу, нарахованого та виплаченого у вигляді виграшів (призів) у лотерею, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету ПДФО.</p> <p>Суми доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею та ПДФО відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані доходи у вигляді виграшів (призів) у лотерею, не зазначаються</p>
Оподаткування виграшів (призів) у лотерею – виключення	<p>Рядок «Оподаткування виграшів (призів) у лотерею – виключення» призначено для коригування раніше поданої звітності.</p> <p>У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введеної інформації у рядку «Оподаткування виграшів (призів) у лотерею – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Оподаткування виграшів (призів) у лотерею» вказуються правильні дані</p>

Продовження таблиці 9.8

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Військовий збір	<p>Рядок «Військовий збір» заповнюється всіма податковими агентами, які у звітному кварталі нараховували доходи, з яких утримується військовий збір. Перелік доходів, з яких утримується військовий збір, наведено у довіднику «Оподаткування виплат працівникам». У графі «Загальна сума нарахованого доходу (грн., коп.)» вказується загальна сума нарахованого протягом звітного кварталу всім фізичним особам доходу, з якого утримують військовий збір.</p> <p>Якщо фізичній особі нараховували неоподатковуваний дохід, який у розділі I відображався окремим рядком з відповідною ознакою доходу, то в розділі II такий дохід не відображають.</p> <p>У графі «Загальна сума виплаченого доходу (грн., коп.)» вказується загальна сума виплаченого протягом звітного кварталу всім фізичним особам доходу, з якого утримують військовий збір.</p> <p>Якщо у звітному кварталі фізичним особам нараховувався дохід у вигляді заробітної плати, що була своєчасно виплачена, то показник графі «Загальна сума нарахованого доходу» і показник графі «Загальна сума виплаченого доходу» дорівнюватимуть.</p> <p>Якщо ж фізичній особі нараховувались доходи, відмінні від заробітної плати, то у графі «Загальна сума виплаченого доходу» вказується фактична виплата доходу (що може відрізнитись від нарахованої виплати).</p> <p>У графі «Загальна сума утриманого податку, збору (грн., коп.) нарахованого» вказується загальна сума утриманого зі всіх фізичних осіб військового збору протягом звітного кварталу.</p> <p>У графі «Загальна сума утриманого податку, збору (грн., коп.) перерахованого» вказується загальна сума військового збору, фактично перерахованого до бюджету протягом звітного кварталу.</p> <p>Якщо у звітному кварталі фізичним особам нараховувався дохід у вигляді заробітної плати, що була своєчасно виплачена, то показник графі «Загальна сума утриманого податку, збору нарахованого» і показник графі «Загальна сума утриманого податку, збору перерахованого» дорівнюватимуть.</p> <p>Якщо ж фізичній особі нараховувались доходи, відмінні від заробітної плати, то у графі «Загальна сума утриманого податку, збору перерахованого» вказується фактична сплата військового збору (що може відрізнитись від нарахованої суми військового збору).</p> <p>Суми доходу, з якого утримується військовий збір та військового збору відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначаються</p>
Військовий збір – виключення	<p>Рядок «Військовий збір – виключення» призначено для коригування раніше поданої звітності.</p> <p>У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введеної інформації у рядку «Військовий збір – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Військовий збір» вказуються правильні дані</p>
Кількість рядків (розділ I)	У полі «Кількість рядків (розділ I)» вказується кількість заповнених рядків розділу I. При цьому рядок «Всього» до загальної кількості рядків не враховується
Кількість фізичних осіб (розділ I)	У полі «Кількість фізичних осіб (розділ I)» вказується кількість фізичних осіб, на яких подано інформацію
Кількість сторінок	У полі «Кількість сторінок» вказується кількість сторінок Податкового розрахунку
Дата подання	У полі «Дата подання» проставляється дата подання Податкового розрахунку податковим агентом

Таблиця 9.9 – Довідник ознак доходів фізичних осіб

Код	Сутність доходів	Дохід
101	Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), крім доходів, зазначених в абзаці третьому п. 4 підрозділу 1 розділу XX ПКУ (п. 164.2.1 ПКУ)	Заробітна плата, нарахована (виплачена)
102	Суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім доходів, зазначених в абзаці третьому п. 4 підрозділу 1 розділу XX ПКУ (п. 164.2.2 ПКУ)	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору
103	Доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу (п. 164.2.3 ПКУ)	Роялті, у тому числі одержувані спадкоємцями
104	Частина доходів від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна згідно з положеннями ст. 172, п. 164.2.4 ПКУ	Продаж (обмін) нерухомого майна згідно зі ст. 172 ПКУ
105	Частина доходів від операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна згідно з положеннями ст. 173 ПКУ (п. 164.2.4 ПКУ)	Продаж (обмін) рухомого майна згідно зі ст. 173 ПКУ
106	Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ПКУ (п. 164.2.5 ПКУ)	Надання майна в лізинг, оренду або суборенду згідно з п. 170.1 ПКУ
107	Сума заборгованості платника податку за укладенням ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу (п. 164.2.7 ПКУ)	Заборгованість, за якою минув строк позовної давності
108	Доходи, отримані внаслідок реалізації заставленого майна, майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики) (п. 165.1.16 ПКУ)	Дохід від фінансової установи після реалізації заставленого майна
109	Дохід у вигляді дивідендів (крім дивідендів, визначених у п. 165.1.18 ПКУ) (п. 164.2.8 ПКУ)	Дивіденди, крім тих, що не змінюють пропорцій (часток) участі
110	Дохід у вигляді процентів (крім процентів, визначених у п. 165.1.2 та 165.1.41 ПКУ) (п. 164.2.8 ПКУ)	Проценти
111	Дохід у вигляді виграшів та призів (крім виграшів та призів у лотерею) (п. 164.2.8 ПКУ)	Виграші та призи, крім виграшів та призів у лотерею

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
112	Інвестиційний прибуток (дохід) від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у п. 165.1.2, 165.1.40 і 165.1.52 ПКУ (п. 164.2.9, п. 170.2.2 ПКУ)	Інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами
113	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від члена сім'ї першого ступеня споріднення відповідно до п. «а» 174.2.1 ПКУ та п. 174.6 (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від члена сім'ї першого ступеня споріднення
114	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення, відповідно до п. 174.2.2 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення
115	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від нерезидента або отриманий нерезидентом відповідно до п. 174.2.3 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від нерезидента або отриманий нерезидентом
116	Дохід, отриманий платником податку, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, унаслідок прийняття у спадщину чи дарунок об'єкта нерухомого або рухомого майна, готівки або коштів та об'єкта нерухомого або рухомого майна, що успадковуються (отримуються як дарунок) дитиною-інвалідом відповідно до п. «б» 174.2.1 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.1 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) платником, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування
117	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок грошових заощаджень, поміщених до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР), та грошових заощаджень громадян України, поміщених в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992 – 1994 років, погашення яких не відбулося, відповідно до п. «в» 174.2.1 та п. 174.6 (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Заощадження, поміщені до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, погашення яких не відбулося
118	Сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 (п. 164.2.11 ПКУ)	Надміру витрачені кошти на відрядження або під звіт
119	Доходи, виплачені фізичній особі з фонду фінансування будівництва (п. 164.2.13 ПКУ)	Виплати з фонду фінансування будівництва
120	Дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди (п. 164.2.14 ПКУ)	Неустойки, штрафи або пеня

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
121	Сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій), у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Страхові виплати (ДСЖ)
122	Сума пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами недержавного пенсійного забезпечення у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Пенсійні виплати (НПЗ)
123	Сума виплат, що сплачуються платнику податку за договорами пенсійного вкладу у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Виплати з пенсійних вкладів (ПВ)
124	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена за платника податку чи на його користь будь-якою особою-резидентом (крім роботодавця-резидента) (п. 164.2.16, крім п. «в» 164.2.16 ПКУ)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку
125	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена за платника податку чи на його користь роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення платника податку (п. «в» 164.2.16 ПКУ)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку, сплачені роботодавцем-резидентом
126	Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ) (п. 164.2.17 ПКУ)	Додаткове благо
127	Інші доходи, крім сум грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби (п. 164.2.20 та п. 165.1.49 ПКУ)	Інші доходи
128	Сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідів, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом (п. 165.1.1 ПКУ)	Соціальні виплати з відповідних бюджетів

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
129	Сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, та на боргові зобов'язання Національного банку України (п. 165.1.2 ПКУ)	Доходи від цінних паперів, емітованих центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику
130	Сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом (п. 165.1.3 ПКУ)	Сума шкоди, завданої внаслідок Чорнобильської катастрофи
131	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням п. 170.7 ПКУ, зокрема творчими спілками їх членам, Товариством Червоного Хреста України, іншими неприбутковими організаціями та благодійними фондами України, сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика (п. 165.1.4 ПКУ)	Виплати творчими спілками та іншими неприбутковими організаціями та благодійними фондами
132	Сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (п. 165.1.5 ПКУ)	Внески на обов'язкове страхування, інші, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
133	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця, у розмірах, визначених законом (п. 165.1.6 ПКУ)	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
134	Сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління (п. 165.1.7 ПКУ)	Страхові внески до Накопичувального фонду, обов'язкові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління
135	Сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку (п. 165.1.8 ПКУ)	Кошти, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації
136	Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (п. 165.1.9 ПКУ)	Майно, надане роботодавцем безоплатно або у тимчасове користування в межах закону

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
137	Сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п. 165.1.10 ПКУ)	Грошове або майнове забезпечення військовослужбовців строкової служби
138	Вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів (п. 165.1.12 ПКУ)	Вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна
139	Кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України (п. 165.1.13 ПКУ)	Кошти або вартість майна, які надходять внаслідок поділу власності подружжя
140	Аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін (п. 165.1.14 ПКУ)	Аліменти
141	Кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у негрошовій формі (п. 165.1.16 ПКУ)	Компенсація вартості майна, примусово відчуженого державою
142	Дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів (п. 165.1.18 ПКУ)	Дивіденди у вигляді акцій, які не змінюють участі
143	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця (п. 165.1.19 ПКУ)	Допомога на лікування та медичне обслуговування
144	Вартість вугілля та вугільних, торф'яних брикетів, безоплатно наданих платнику податку в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України (п. 165.1.20 ПКУ)	Вартість безоплатно наданого вугілля, вугільних та торф'яних брикетів
145	Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу для підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи (п. 165.1.21 ПКУ)	Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
146	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою, роботодавцем за його останнім місцем роботи (п. 165.1.22 ПКУ)	Допомога на поховання
147	Вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (у тому числі випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I – IV рівнів акредитації) (п. 165.1.23 ПКУ)	Майно, що надається дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування
148	Доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва груп 1 – 5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (п. 165.1.24 ПКУ)	Доходи від продажу сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва
149	Сума доходу, отримана за здані (продані) вторинну сировину, побутові відходи, брухт кольорових металів, включаючи використані (виснажені) акумулятори електричні свинцево-кислотні, залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю, та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України (п. 165.1.25 ПКУ)	Доходи від вторинної сировини, побутових відходів, брухту кольорових металів, брухту дорогоцінних металів, проданого НБУ
150	Сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту (п. 165.1.26 ПКУ)	Сума стипендії
151	Сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого, ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення (п. 165.1.27 ПКУ)	Страхові виплати за договором, іншим, ніж ДСЖ або НПС
152	Сума виплат платникам податку (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених у період до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років (п. 165.1.30 ПКУ)	Сума виплат заощаджень, поміщених до 2 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, погашення яких не відбулося
153	Основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку (п. 165.1.31 ПКУ)	Сума поворотної фінансової допомоги

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
154	Сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п. 165.1.33 ПКУ)	Сума доходу від донорства
155	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або зі знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства (п. 165.1.34 ПКУ)	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності
156	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або зі знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування (п. 165.1.35 ПКУ)	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України
157	Дохід, виплачений самозайнятій особі (п. 165.1.36, ст. 177 та ст. 178 ПКУ)	Дохід, виплачений самозайнятій особі
158	Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (п. 165.1.37 ПКУ)	Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)
159	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та переможці змагань, конкурсів (п. 165.1.38 ПКУ)	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів
160	Вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (п. 165.1.39 ПКУ)	Вартість призів переможцям та призерам спортивних змагань
161	Сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність у процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв) та майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації згідно з нормами земельного законодавства (п. 165.1.40 ПКУ)	Дохід, отриманий внаслідок відчуження земельних ділянок, отриманих у власність у процесі приватизації
162	Доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат (п. 165.1.41 ПКУ)	Проценти на поточні банківські рахунки, за якими здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
163	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку – учасникам конгресів, симпозіумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які проводяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку (п. 165.1.42 ПКУ)	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів
164	Сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи, або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування (п. 165.1.43 ПКУ)	Сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи
165	Вартість побічних лісових користувань для власного споживання (заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених Лісовим кодексом України) (п. 165.1.45 ПКУ)	Вартість побічних лісових користувань для власного споживання
167	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки (п. 165.1.47 ПКУ)	Виплати чи відшкодування, які здійснюються професійними спілками своїм членам
168	Кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом; розмір (сума, вартість) паю, що повертається члену сільськогосподарського виробничого кооперативу у разі припинення ним членства в кооперативі (п. 165.1.48 ПКУ)	Доходи від кооперативних виплат та від одержання паю
169	Сума благодійної допомоги, у тому числі гуманітарна допомога, яка надходить на користь платника податку у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) (п. 170.7 ПКУ)	Благодійна, у тому числі гуманітарна, допомога
170	Доходи з джерелом їх походження в Україні, виплачені нерезиденту іншим нерезидентом (п. 170.10 ПКУ, крім п. 170.10.5 ПКУ)	Доходи в Україні, отримані нерезидентом від нерезидента
171	Доходи, отримані платником податку у вигляді плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки (п. 170.12 ПКУ)	Плата (відсотки), що розподіляється(ються) на пайові членські внески членів кредитної спілки
172	Доходи, що були нараховані платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору та згодом перераховані на його пенсійний вклад або на його рахунок учасника фонду банківського управління, відкритий відповідно до закону, як під час їх нарахування, так і під час їх перерахування на такий вклад або такий рахунок (абзац третій п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Доходи, перераховані на пенсійний вклад або на рахунок учасника фонду банківського управління

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
173	Кошти, що нараховуються та вносяться особою, яка не є платником податку, або її працевластувачем (третьою особою) на користь платника податку на пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління такого платника податку (абзац четвертий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, які вносяться третьою особою на пенсійний вклад платника
174	Кошти, перераховані фізичною особою до власного пенсійного вкладу чи на власний рахунок у фонді банківського управління або до пенсійного вкладу чи на рахунок у фонді банківського управління членів сім'ї такої фізичної особи першого ступеня споріднення (абзац п'ятий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, які вносяться особою на пенсійний вклад платника чи на рахунок у фонді банківського управління
175	Доходи, нараховані платнику податку за договором пенсійного вкладу або за договором довірчого управління, укладеним з уповноваженим банком відповідно до закону (абзац шостий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Доходи за договором пенсійного вкладу або за договором довірчого управління
176	Кошти, що відповідно до закону, який регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління, виплачуються в період дії цього закону фізичним особам згідно з договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, та договорами пенсійних вкладів, укладеними в період проведення такого експерименту (абзац перший п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, виплачені відповідно до закону, що регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління
177	Доходи з джерелом їх походження в Україні, виплачені нерезиденту від участі в гастрольних заходах (п. 170.10.5 ПКУ)	Доходи в Україні нерезидентів від участі у гастрольних заходах
178	Сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав в обмін на такі корпоративні права (п. 165.1.44 ПКУ)	Сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду
179	Доходи, отримані від продажу власної продукції тваринництва груп 1 – 5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (п. 165.1.24 ПКУ)	Доходи від продажу продукції тваринництва
180	Дохід, отриманий платником податку за зданих (проданих) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданих Національному банку України (п. 164.2.18 ПКУ)	Доходи від брухту дорогоцінних металів
181	Доходи від операцій з конвертації цінних паперів у разі, якщо їх обмін здійснюється за звичайними цінами або за вартістю чистих активів у розрахунку на один цінний папір, які не призводять до відчуження інвестицій та проводяться з цінними паперами ICI, що перебувають в управлінні однієї компанії з управління активами (п. 165.1.50 ПКУ)	Доходи від операцій з конвертації цінних паперів
182	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів), пов'язаних з переходом права власності на такі валютні цінності, за виключенням доходів, оподаткування яких прямо передбачено нормами розд. IV ПКУ (п. 165.1.51 ПКУ)	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів)

Продовження таблиці 9.9

Код	Сутність доходів	Дохід
183	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями Національного банку України та казначейськими зобов'язаннями України, емітованими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти (п. 165.1.52 ПКУ)	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ та казначейськими зобов'язаннями України, емітованими центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику
184	Суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення (п. 164.2.19 ПКУ)	Суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати, у частині такого перевищення
185	Сума грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, з якої утримується податок на доходи фізичних осіб (п. 164.2.20 та п. 168.5 ПКУ)	Сума грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями

виявлені помилки, які надсилають контролюючі органи до податкового агента.

Алгоритм виправлення помилки в розрахунку за формою № 1 ДФ визначено в п. 4.4 Порядку № 4. Причому порядок виправлення помилок у розділі I та розділі II дещо відрізняється, а саме:

- для видалення одного помилкового рядка з попередньо введеною інформацією потрібно повторити всі граfi такого рядка і в графі 9 зазначити «1» – на видалення рядка;
- для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його граfi і в графі 9 зазначити «0» – на введення рядка;
- для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно видалити помилкову інформацію та ввести правильну. Інакше кажучи, потрібно заповнити два рядки, один з яких вилучає попередню внесену інформацію, а другий вносить правильну. Тоді в першому рядку в графі 9 зазначають «1» – рядок на видалення, а в другому зазначають «0» – рядок на введення.

Виправляти помилки у розділі II набагато простіше. Для видалення помилкової інформації уже передбачено окремий рядок. Щоб видалити неправильну інформацію

про оподаткування процентів та вигравів (призів) у лотерею, а також про суми військового збору, потрібно попередньо введени помилкову інформацію зазначити у такому рядку, а правильну інформацію навести в рядку без позначки «виключення».

Форми звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 435 від 14 квітня 2015 р.

Підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами, зобов'язані формувати та подавати до органів доходів і зборів Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів за формою № Д4, згідно з додатком 4. Звітним періодом є календарний місяць. Звіт подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду.

Звіт до органів доходів і зборів подається страхувальником або відповідальною особою засобами електронного зв'язку в електронній формі та на паперових носіях або надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення за умови, якщо у страхувальника кількість застрахованих осіб не перевищує п'яти.

Звіт повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- тип форми («додаткова», «початкова», «ліквідаційна», скасовуюча», «призначення пенсії»);
- звітний період;
- повне найменування страхувальника, код за ЄРПОУ або податковий номер;
- код підстави до обліку Пенсійним фондом України стажу окремим категоріям осіб;
- код основного виду економічної діяльності;
- місцезнаходження (місце проживання) страхувальника;
- код органу доходів і зборів;
- ініціали, прізвища, податкові номери посадових осіб;
- дата подання Звіту;
- середньооблікова кількість штатних працівників (за наявністю);
- кількість застрахованих осіб у звітному періоді (за наявністю);
- штатна чисельність працівників (за наявністю);
- кількість створених робочих місць у звітному періоді (за наявністю);
- підписи страхувальника – фізичної особи або посадових осіб.

Якщо юридичні особи не використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах, Звіт за найманих працівників до органів доходів

і зборів не подається.

Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за формою № Д4 включає 9 таблиць, що схематично представлено на **рис. 9.2**.

У разі якщо за даними страхувальника протягом звітного періоду не було зафіксовано фактів укладання та розірвання трудових угод та розірвання трудових угод (цивільно-правового договору), надання відпустки по догляду за дитиною до трирічного віку або до шестирічного віку, у зв'язку з вагітністю та пологами, таблиця 5 форми № Д4 не подається. У таблиці 5 форми № Д4 у разі надання відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, по догляду за дитиною до трирічного віку або до шестирічного віку, у звітному місяці зазначається дата початку відпустки, а дата закінчення відпустки зазначається у звітному місяці, в якому закінчується відпустка.

Таблиця 6 форми № Д4 призначена для формування у розрізі кожної застрахованої особи про суми нарахованої їм заробітної плати та сум нарахованого єдиного внеску у звітному періоді. У таблиці 6 форми № Д4 коди типу нарахувань зазначаються за переліком:

- код типу нарахувань 1 – зазначається лише для осіб, які отримують заробітну плату (дохід), строк виконання яких перевищує календарний місяць. і єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), на кількість місяців, за які вона нарахована, а також особам, яким після звільнення з роботи нараховану заробітну плату (дохід) за відпрацьований час або згідно рішення суду;
- коди типу нарахувань 2 – 9 зазначаються лише у випадках донарахування або зменшення єдиного внеску застрахованих осіб;
- код типу нарахувань 10 – суми нарахованих за дні щорічних та додаткових відпусток, при цьому суми відпустки, що відповідають звітному місяцю вносяться до загальної суми нарахованої заробітної плати, а суми за дні відпустки, що припадають на наступні місяці зазначаються окремо під кодом нарахувань 10 окремими рядками за кожний наступний місяць;
- код типу нарахувань 11 і 12 – сума заробітної плати, що донарахована або зменшено під час перевірки органів доходів і зборів;
- код типу нарахувань 13 – сума різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованою заробітною платою (доходом) за звітний місяць.

Суми виплат, нараховані за дні тимчасової непрацездатності та допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, відображаються в окремих рядках відповідного місяця, тільки в сумі, що припадає на такий місяць.

У разі настання нещасного випадку на виробництві чи професійного захворювання із застрахованою особою, страхувальники формують і подають Звіт протягом

Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів	
Таблиця 1 – Нарахування єдиного внеску	Формується і подається <i>всіма страхувальниками</i> , в ній зазначається загальна сума нарахованої заробітної плати та інших виплат, загальна сума єдиного внеску за відповідними ставками
Таблиця 5 – Відомості про трудові відносини осіб	Формується і подається <i>страхувальником, якщо протягом місяця</i> було укладено або розірвано трудовий договір із застрахованою особою, особі надано відпустку по догляду за дитиною до трирічного віку або до досягнення нею шестирічного віку, у зв'язку з вагітністю та пологами
Таблиця 6 – Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам	Формується і подається <i>страхувальниками, які нараховують та сплачують єдиний внесок, у розрізі кожної застрахованої особи відомостей про суми нарахованої їй заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) у звітному місяці</i>
Таблиця 4 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на суми грошового забезпечення та суми допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	Формується і подається <i>лише страхувальники, які нараховують та сплачують єдиний внесок за осіб із числа військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової та альтернативної служби), осіб рядового і начальницького складу</i>
Таблиця 3 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за осіб, які проходять строкову військову службу	Формується і подається <i>лише страхувальники, які нараховують та сплачують єдиний внесок за осіб, які проходять строкову військову службу у Збройних Силах України, інших утворених відповідно до закону військових формувань, Службі безпеки України, органах Міністерства внутрішніх справ України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту</i>
Таблиця 9 – Відомості про осіб, які проходять строкову військову службу	
Таблиця 2 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за деякі категорії застрахованих осіб	Формується і подається <i>лише районними (міськими) управліннями праці та соціального захисту населення</i> про нарахування сум єдиного внеску (грошового забезпечення) батькам – вихователям дитячих будинків сімейного типу, прийомним батькам, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства, та за осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відповідно до закону отримують до закону отримують допомогу по догляду за усиновителів, опікунів, піклувальників, які фактично здійснюють догляд за дитиною-інвалідом, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за інвалідом I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства
Таблиця 8 – Відомості про осіб, які отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства	

Рис. 9.2. Структура Звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів за формою № Д4

п'яти робочих днів після дати складання акта про настання нещасного випадку, пов'язаного з виробництвом, або з дати складання акта розслідування професійного захворювання за формою П-4.

Звіт про настання нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання подається за формою № Д7, де зазначається розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід) для розрахунку страхових виплат.

У разі виявлення помилки у Звіті до закінчення строку подання страхувальник повторно формує та подає Звіт у повному обсязі, при цьому чинним вважається останній Звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності.

У разі виявлення страхувальником у Звіті після закінчення звітного періоду помилки, подаються скасовуючі документи, тобто формується і подається Звіт за попередній період, який містить перелік таблиць, відповідну таблицю із зазначенням типу форми «скасовуюча» з відомостями, які були помилкові, та відповідну таблицю із зазначенням типу «початкова» із зазначеними правильними відомостями на одну або декількох застрахованих осіб.

Звіт, сформований для виправлення помилок за попередні звітні періоди, не повинен містити таблиць 1–4 форми № Д4, при цьому внесення змін до сум нарахованої заробітної плати або доходу та у зв'язку з цим до нарахованих сум єдиного внеску за звітний місяць при формуванні і поданні скасовуючих документів не допускається.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Дайте визначення поняття «податковий агент», охарактеризуйте його місце і роль в оподаткуванні доходів фізичних осіб.
2. Що є базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб?
3. Охарактеризуйте сутність податкової соціальної пільги. Назвіть види податкової соціальної та поясніть порядок її застосування.
4. Які доходи включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу?
5. Які доходи не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу?
6. Як здійснюється оподаткування доходів, нарахованих платнику податку податковим агентом – юридичною особою (роботодавцем)?
7. Розкрийте особливості оподаткування доходів нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) у вигляді заробітної плати.
8. Як здійснюється оподаткування винагороди та інших виплат нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору?
9. В чому полягають особливості оподаткування доходів, отриманих у вигляді додаткових благ?

10. Як оподатковується дохід отриманий платником податку у вигляді оплати вартості навчання та підвищення кваліфікації?

11. Як здійснюється оподаткування коштів або вартості майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога?

12. В чому полягають особливості оподаткування дарунків?

13. Охарактеризуйте порядок оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт.

14. Що є базою оподаткування військовим збором? Яка ставка військового збору?

15. Опишіть механізм утримання військового збору з доходів фізичних осіб.

16. Як визначається база нарахування єдиного внеску на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами?

17. Що є базою нарахування єдиного соціального страхування на суму грошового забезпечення, оплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологам, інших компенсацій?

18. Назвіть види виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок.

19. Який особливий порядок нарахування єдиного соціального внеску для підприємств та організацій всеукраїнських громадських інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС?

20. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами?

21. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску на суму грошового забезпечення, оплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологам, інших компенсацій?

22. Які дні вважаються днями сплати єдиного соціального внеску?

23. Охарактеризуйте особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій.

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску суб'єктами господарювання, які використовують працю фізичних осіб.

25. Розкрийте порядок заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску страхувальниками та членами фермерського господарства, особистого сільського господарства у разі настання нещасного випадку на виробництві чи професійного захворювання застрахованих осіб.

26. Назвіть строки та порядок сплати податку на доходи фізичних осіб.

27. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкового розрахунку з податку на доходи фізичних осіб.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Базою оподаткування ПДФО є:

- a) дохід, отриманий фізичною особою у грошовій формі;
- b) загальний місячний дохід зменшений на суму податкової знижки;
- c) сукупний оподатковуваний дохід зменшений на величину податкової соціальної пільги;
- d) загальний оподатковуваний дохід;
- e) дохід, отриманий фізичною особою у розмірі, що перевищує прожитковий мінімум для працездатної особи, встановлений на 1 січня звітного податкового року.

2. Ставка ПДФО щодо оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у формі заробітної плати становить:

- a) 13%;
- b) 15%;
- c) 18%;
- d) 20%;
- e) 17%.

3. Під час нарахування доходів у негрошовій формі база оподаткування визначається виходячи з:

- a) вартості доходу розрахованого за звичайними цінами і помноженої на коефіцієнт, який обчислюється за формулою: $K = 100 : (100 - \text{Сп})$;
- b) вартості такого нарахування, визначеної за звичайними цінами, включаючи всі непрямі податки при їх наявності і помноженої на коефіцієнт, розрахований за формулою: $K = 100 : (100 - \text{Сп})$;
- c) вартості такого нарахування, визначеної за звичайними цінами і помноженої на коефіцієнт, розрахований за формулою: $K = 100 : \text{Сп}$;
- d) вартості доходу розрахованого за звичайними цінами;
- e) база оподаткування не визначається, оскільки дохід у негрошовій формі не підлягає оподаткуванню.

4. Податкова соціальна пільга це:

- a) величина на яку зменшується сума нарахованого податку з доходів фізичних осіб;
- b) величина яка дає право на звільнення від оподаткування податком з доходів фізичних осіб;
- c) величина на яку зменшується сума загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати;

d) величина на яку зменшується сума загального річного оподатковуваного доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати;

e) правильної відповіді не запропоновано.

5. Податкова соціальна пільга для будь-якого платника ПДФО встановлюється:

a) у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

b) у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;

c) у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року;

d) у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року;

e) у розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи, який діє на 1 січня звітного року, помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

6. Для цілей оподаткування ПДФО додатковим благом є:

a) дохід, отриманий платником податку у вигляді вартості використання житла, наданого платнику податку в безоплатне користування, що зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору;

b) вартість спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку згідно вимог чинного законодавства;

c) вартість використання житла, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, за умови що таке надання безпосередньо не зумовлено виконанням платником податку трудових функцій та не передбачено трудовим договором;

d) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до вимог чинного законодавства;

e) правильної відповіді не запропоновано.

7. ПДФО з об'єкта оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати, розраховується шляхом:

a) зменшення об'єкта оподаткування на суму єдиного соціального внеску та податкової соціальної пільги (за умови, якщо працівник має на неї право) і множення отриманої величини на ставку податку;

б) зменшення бази оподаткування на суму податкової соціальної пільги (за умови, якщо працівник має на неї право) і множення отриманої величини на ставку податку;

с) множення бази оподаткування на ставку податку;

д) зменшення бази оподаткування на суми податкової знижки та податкової соціальної пільги і множення отриманої величини на ставку податку;

е) множення об'єкта оподаткування на ставку податку та зменшення одержаної величини на суму податкової соціальної пільги.

8. Цільова благодійна допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО за умови, якщо така допомога:

а) надається резидентами у будь-якій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку, яке є життєво необхідним;

б) надається нерезидентами у будь-якій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку

с) надається резидентами і нерезидентами у грошовій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку

д) надається резидентами та нерезидентами у будь-якій формі для компенсацій будь-яких витрат пов'язаних з лікуванням платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення

е) правильною відповіді не запропоновано.

9. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку на доходи у вигляді заробітної плати є:

а) податковий агент;

б) платник податку;

с) уповноважена особа фіскальних органів;

д) уповноважений представник платника податку;

е) правильною відповіді не запропоновано.

10. Встановлені наступні строки сплати (перерахування) податку до бюджету із доходу у вигляді заробітної плати, нарахованої відповідно до умов трудового договору (контракту) і перерахованого на банківський (картковий) рахунок платника податку:

а) одночасно з поданням до банку документів на отримання коштів для виплати належних платникові податку доходів;

б) одночасно з перерахуванням належних платникові податку доходів на його банківський (картковий) рахунок;

с) протягом банківського дня, що настає за днем нарахування (виплати, надання) такого доходу;

д) протягом 10 банківських днів, що настають за днем нарахування (виплати, надання) такого доходу;

е) до 30 числа місяця, що настає за місяцем нарахування доходу

11. Звітність з ПДФО подається податковим агентом у формі та у строки:

а) декларації, щоквартально протягом 40 днів наступних за звітним кварталом;

б) податкового розрахунку, щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;

с) податкового розрахунку, окремо за кожний податковий період протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу;

д) декларації, щомісячно протягом 20 днів наступних за звітним місяцем;

е) податкового розрахунку, окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

12. Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює є:

а) двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на рік

б) двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць;

с) п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць;

д) сімнадцяти розмірам прожиткового для працездатної особи на місяць;

е) двадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць.

13. Не є базою нарахування єдиного соціального внеску:

а) допомога по тимчасовій непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця;

б) вихідна допомога у разі припинення трудового договору;

с) допомога у зв'язку з вагітністю та пологам;

д) допомога по тимчасовій непрацездатності;

е) винагорода за підсумками роботи за рік.

14. Базою нарахування єдиного соціального внеску роботодавця є:

а) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та

компенсаційні виплати, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

б) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, грошове забезпечення (допомоги по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку вагітністю та пологами, допомоги, надбавки відповідно до законодавства) та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

с) сума доходу (прибутку), яка отримана від діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

д) сума доходу (прибутку), яка визначена самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

е) кожній застрахованій особі у розмірі не меншою мінімального страхового внеску та не більшою за суму єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного податку на місяць.

15. При нарахуванні заробітної плати працівнику-інваліду, робота якого зараховується до стажу, що дає право на одержання особливої пенсії (прокуратура, депутати) нараховується єдиний внесок у розмірі:

- а) 22%;
- б) 8,41%;
- с) 5,3%;
- д) 5,5%;
- е) 0%.

16. При нарахуванні заробітної плати працівнику не інваліду, який працює на підприємстві або організації всеукраїнської громадської організації інвалідів, в якій кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці, нараховується єдиний внесок у розмірі:

- а) 22%;
- б) 8,41%;
- с) 5,3%;
- д) 5,5%;
- е) 0%.

17. При нарахуванні заробітної плати працівнику-інваліду, який працює на підприємстві або організації громадської організації інвалідів, в якій кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці, нараховується єдиний внесок у розмірі:

- a) 22%;
- b) 8,41%;
- c) 5,3%;
- d) 5,5%;
- e) 0%.

18. Роботодавці, які використовують працю фізичних осіб, подають звіт щодо сум нарахованого єдиного внеску:

- a) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду;
- b) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- c) щорічно до 1 травня року, що настає за звітним періодом;
- d) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду;
- e) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду.

19. Роботодавці, які використовують працю фізичних осіб, подають форму звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску у вигляді:

- a) форми № Д4;
- b) форми № Д5;
- c) форми № Д6;
- d) форми № Д7;
- e) форми № Д8.

20. Роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць:

- a) тільки до 20 числа наступного місяця;
- b) під час виплати кожної заробітної плати, одночасно з видачою сум (за винятком оплати єдиного внеску) і у випадку не виплати заробітної плати не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірчичних підприємств, які сплачують не пізніше 28 числа наступного місяця;
- c) до 10 лютого наступного року;
- d) до 1 травня наступного року;
- e) до 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Тема 10. Особливості оподаткування юридичних осіб за спрощеними системами оподаткування, обліку та звітності

- 10.1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності*
- 10.2. Єдиний податок в механізмі оподаткування юридичних осіб – платників третьої групи*
- 10.3. Основні вимоги щодо ведення обліку та подання податкової декларації єдиного податку юридичними особами – платниками третьої групи*
- 10.4. Особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – платників четвертої групи*

10.1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності в Україні, представлена єдиним податком, що був запроваджений відповідно до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 3 липня 1998 р. і продовжив своє існування з прийняттям Податкового кодексу України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. Вона встановлює заміну окремих податків і зборів на сплату єдиного податку. Юридичні особи та фізичні особи – підприємці самостійно обирають спрощену систему оподаткування та реєструються платником єдиного податку.

Зазначимо, що у Європейському Союзі відсутні аналоги спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, при цьому преференції для малого та середнього бізнесу існують, але вони функціонують у межах загальної системи оподаткування [152, с. 32]. В країнах з ринковою економікою втілюються державні програми підтримки малого бізнесу, а саме: новостворені підприємства звільняються на кілька років від податків та запроваджуються пільгові умови кредитування, а надалі сплачуються податки в повному обсязі до бюджету.

У **табл. 10.1** зазначені ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в Європейському союзі [152, с. 31].

У свою чергу, аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності характерні для країн Співдружності Незалежних Держав, що представлено у **табл. 10.2** [152, с. 32].

Таблиця 10.1 – Ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в Європейському союзі [152, с. 31]

Країни Європейського союзу	Ставки корпоративного податку	Альтернативний податок	Країни Європейського союзу	Ставки корпоративного податку	Альтернативний податок
Австрія	25%	1750 євро (ТОВ), 3500 євро (АТ)	Люксембург	29,22%	3000 євро (500 євро)
Бельгія	33,99%	–	Мальта	35%	–
Болгарія	10%	–	Нідерланди	20%/25%	–
Велика Британія	20%	–	Німеччина	29,65%	–
Греція	26%	–	Польща	19%	–
Данія	23,5%	–	Португалія	21%	–
Естонія	20%	–	Румунія	16%	3%
Ірландія	12,5%/25%	–	Словаччина	22%	480 євро – 2880 євро
Іспанія	28%	–	Словенія	17%	–
Італія	31,4%	–	Угорщина	10%/19%	–
Кіпр	12,5%	–	Фінляндія	20%	–
Латвія	15%	–	Франція	33,33%	–
Литва	15%	–	Хорватія	20%	–
			Чехія	19%	–
			Швеція	22%	–

Таблиця 10.2 – Альтернативні системи оподаткування окремих країнах СНД [152, с. 31]

Країна	Альтернативні системи оподаткування
Україна	Спрощена система оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок)
Азербайджан	Спрощений податок
Білорусь	Податок при спрощеній системі оподаткування;///Єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції
Казахстан	Спеціальний податковий режим на основі патенту;///Спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації;///Спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств;///Спеціальний податковий режим для юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції, продукції аквакультури (рибництва) та сільських споживчих кооперативів
Киргизстан	спрощена система оподаткування на основі єдиного податку
Росія	Спрощена система оподаткування;///Єдиний сільськогосподарський податок

Відповідно до розділу XIV ПКУ в спрощеній системі оподаткування виділяють 4 груп платників, що схематично переставлено на **рис. 10.1**.



Рис. 10.1. Групи платників єдиного податку та обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування

Для кожної групи платників єдиного податку встановлені обов'язкові вимоги щодо граничного рівня обсягу доходу на календарний рік та чисельності найманих осіб, видів діяльності (крім платників четвертої групи), граничного рівня частки товаровиробництва для платників четвертої групи. Основні вимоги щодо платників єдиного податку за групами узагальнені у **табл. 10.3**.

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призначені на військову службу під час мобілізації, на особливий період.

Форми податкових декларацій платників єдиного податку затверджено наказом Міністерства фінансів України № 578 від 19 червня 2015 р. «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку», а саме:

- податкова декларація єдиного податку – фізичних осіб – підприємців;

Таблиця 10.3 – Основні вимоги щодо платників єдиного податку за групами

Групи платників єдиного податку	Група 1	Група 2	Група 3	Група 4
1. Платники єдиного податку	Фізичні особи – підприємці	Фізичні особи – підприємці	Фізичні особи – підприємці, юридичні особи	Сільськогосподарські товаровиробники
2. Ліміт річного доходу	300 000,00	1 500 000,00	5 000 000,00	Не обмежено
3. Чисельність найманих осіб	Не використовують найману працю	Не використовують найману працю або їх кількість не перевищує 10 осіб	Не обмежується	Не обмежується
4. Вид діяльності	Роздрібний продаж товарів на ринках надання побутових послуг населенню за переліком п. 291.7 ПКУ	Надання послуг, у тому числі побутових за переліком п. 291.7 ПКУ) платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства (крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна; виробництва, постачання, реалізації ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних, напівдорогоцінних металів та каміння)	Обмежено переліком ст. 295 ПКУ (включаючи діяльність фізичних осіб – підприємців, які надають посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна; виробництва, постачання, реалізації ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних, напівдорогоцінних металів та каміння)	Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків

Продовження таблиці 10.3

Групи платників єдиного податку	Група 1	Група 2	Група 3	Група 4
5. Ставки податку	10 відсотків прожиткового мінімальної для працездатної особи на 1 січня податкового (звітного) року	20 відсотків мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового (звітного) року	<p>3 відсотка доходу – у разі сплати податку на додану вартість;</p> <p>5 відсотків доходу – у разі виключення податку на додану вартість, у тому числі для <i>фізичних осіб – підприємців</i>, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів та каміння, напівдорогоцінного каміння;</p> <p>6 відсотків доходів (платники податку на додану вартість) і 10 відсотків доходів (не платників податку на додану вартість <i>для юридичних осіб</i> до трьох видів доходів</p>	З одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду залежно від категорій (типу) земель, їх розташування у відсотків до бази оподаткування
	15 відсотків доходу – для фізичних осіб – підприємців до п'яти видів доходів			
6. Реєстратор розрахункових операцій	Не застосовуються	Не застосовуються тільки <i>фізичні особи – підприємці</i> у випадку коли, обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 1 000 000 грн., за винятком реалізації технічно складових побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту. Застосовуються <i>фізичними особами – підприємцями</i> у випадку коли, обсяг доходу протягом календарного року перевищує 1 000 000 грн.		Застосовується відповідно до вимог законодавства
7. Звітний період	Календарний рік	Календарний рік	Календарний квартал	Календарний рік
8. Сплата єдиного податку	Авансовий внесок не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. <i>Платник єдиного податку, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби за листком непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів</i>		Протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал	Щоквартально протягом 30 календарних днів, що настануть за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі – 50%; у IV кварталі – 30%

- податкова декларація єдиного податку третьої групи (юридичних осіб);
- Податкова декларація єдиного податку четвертої групи.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати податків і зборів за переліком, що схематично на **рис. 10.2**.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах.

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку протягом двох робочих днів від дати надходження заяви від суб'єкта господарювання і є безстроковою до анулювання для платників першої, другої, третьої груп, а для сільськогосподарських товаровиробників (четверта група) встановлено щорічне підтвердження статусу платника єдиного податку. Контролюючий орган має право відмовити у реєстрації суб'єкта господарювання при невідповідності суб'єкта обов'язковим вимогам щодо обсягів доходу, кількості найманих осіб, видів діяльності, при наявності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, при поданні заяви з порушенням встановлених строків.

Платник єдиного податку має право безоплатно протягом одного робочого дня отримати у контролюючого органу витяг з реєстру платників єдиного податку. Анулювання платника єдиного податку шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу проводиться у разі:

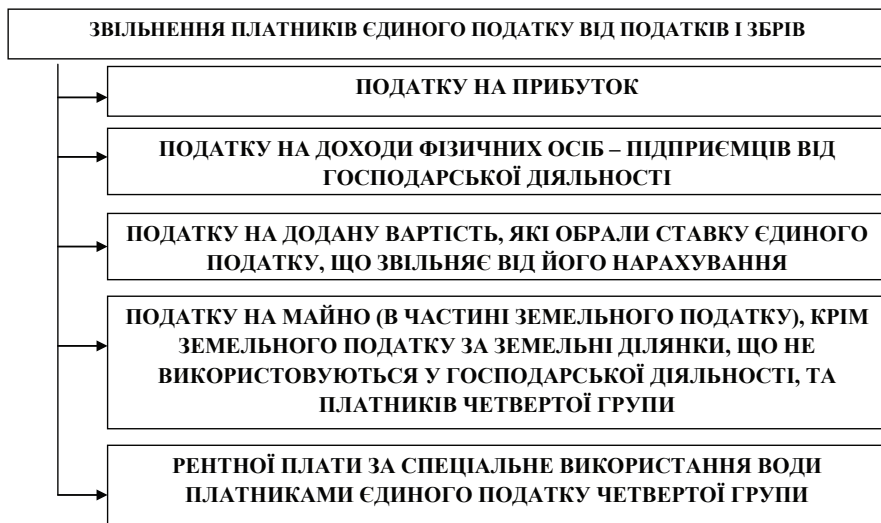


Рис. 10.2. Перелік податків і зборів, від яких звільнені платники єдиного податку

- подання заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування з переходом на загальну систему оподаткування – в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву;
- припинення юридичної особи або припинення підприємницької фізичної особи – підприємця – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;
- у разі перевищення встановленого граничного рівня доходу, кількості найманих осіб, видів діяльності, проведення розрахунків у не грошовій формі, наявності податкового боргу протягом двох послідовних кварталів;
- якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 відсотків.

У разі виявлення порушень під час проведення перевірок контролюючим органом порушень платником єдиного податку першої – третьої групи, приймається рішення такого органу про анулювання реєстрації платника єдиного податку, то такий суб'єкт господарювання має право перейти на спрощену систему оподаткування тільки після закінчення чотирьох послідовних кварталів з моменту прийняття рішення контролюючим органом. Якщо під час перевірки платника єдиного податку четвертої групи встановлена невідповідність встановленим вимогам, такому платнику за такі періоди нараховуються всі податки та збори, від сплати яких він звільнявся, штрафні санкції, і такий платник переходить на загальну систему оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому встановлено таке порушення.

Для обрання спрощеної системи оподаткування при проведенні державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця держаний реєстратор як додаток до реєстраційної картки подається заява, яка у електронній формі передається до контролюючого органу одночасно з відомостями з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця. Фізичні особи – підприємці, які подали заявку на першу або другу групу спрощеної системи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбувалося державна реєстрація. Суб'єкти господарювання, які подали заявку на третю групу без сплати податку на додану вартість, вважаються платниками єдиного податку з дати їх державної реєстрації.

У разі переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву особисто або через уповноважену особу, надсилає поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису. Заява про перехід на спрощену систему оподаткування подається не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий перехід можна здійснювати тільки один раз протягом календарного року при дотриманні вимог, що встановлено для платників єдиного податку за

групами. Обов'язково до поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік.

Фізичні особи – підприємці платники єдиного податку мають право перейти до іншої групи при дотриманні вимог шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до подачку наступного кварталу.

Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву та з 1 числа нового календарного кварталу (року) застосовує загальну систему оподаткування.

Обов'язково платник єдиного податку переходить на загальну систему оподаткування у разі:

- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп та не здійснення переходу на третю групу з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп, які використали право на перехід на третю групу, з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками третьої груп, з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- у разі застосування платником єдиного податку розрахунку за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) не в грошовій формі з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому було допущено такий спосіб розрахунку;
- у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або не відповідають вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;
- у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому допущено таке перевищення;
- у разі здійснення видів діяльності, не включених у реєстрі платників єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалися такі види діяльності;
- у разі наявності податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів – в останній день другого із двох послідовних кварталів;

- у разі здійснення платниками першої або другої групи діяльності, яка захищена для цих груп – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалася така діяльність.

Фізичні особи – підприємці обов’язково подають до контролюючих органів інформацію про період щорічної відпустки і терміни тимчасової втрати непрацездатності з додаванням листа непрацездатності.

Платники єдиного податку вносять зміни за наявності про:

- 1) зміну найменування суб’єкта господарювання або прізвища, імені, по батькові – заява подається протягом місяця з дня виникнення таких змін;
- 2) зміну податкової адреси суб’єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності – платниками єдиного податку першої і другої груп заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбувалися такі зміни; платниками третьої групи заява подається разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період, у якому відбулися такі зміни;

10.2. Єдиний податок в механізмі оподаткування юридичних осіб – платників третьої групи

Платники єдиного податку третьої групи розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) здійснюються виключно в грошовій формі (готівковій та безготівковій). Датою отримання доходу є дата надходження коштів у грошовій формі.

Порядок формування доходів та їх склад для платників єдиного податку третьої групи представлено у **табл. 10.4**.

У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів та подібного обладнання грошової виручки. Якщо торгівля здійснюється з використанням жетонів, карток та інших замінників грошових знаків, датою отримання доходу вважається дата їх продажу.

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку.

До складу доходу платників єдиного податку не включаються суми за переліком, який представлено у **табл. 10.5**.

У разі здійснення послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Таблиця 10.4 – Порядок формування доходів та їх склад для платників єдиного податку третьої групи

Дата виникнення доходу	Порядок формування доходів платників єдиного податку третьої групи
Дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі. При отриманні попередньої оплати – дата отримання доходу є дата відвантаження товарів (робіт, послуг)	Основний дохід: для юридичної особи дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі
Дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі	Дохід від продажу основних засобів юридичними особами за об'єктами, що експлуатуються до 12 календарних місяців визначається як сума коштів, отриманих від такого продажу, за об'єктами, що експлуатуються більше 12 календарних місяців, – різниця між сумою коштів від продажу та їх залишковою балансовою вартістю на день продажу
Дата підписання акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Дохід від безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) за договорами дарування або іншими договорами, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості чи їх повернення, а також використані товари, що передані платнику на відповідальне зберігання
Дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	Кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності

Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національного банку України на дату отримання доходу.

Право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році мають платники єдиного податку за умови не перевищення протягом календарного року обсягу доходу 5 000 000,00 грн.

Дисиденти, що виплачуються платниками єдиного податку третьої групи (юридичними особами) та четвертої групи власникам корпоративних плав (засновникам таких платників єдиного податку) оподатковуються за встановленими правилами відповідно до законодавства.

10.3. Основні вимоги щодо ведення обліку та подання податкової декларації єдиного податку платниками третьої групи

Юридичні особи платники єдиного податку третьої групи для введення обліку і складання звітності не ведуть Книгу обліку доходів і витрат, вони використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку. Дохід визначається на підставі даних бухгалтерського обліку.

Таблиця 10.5 – Перелік сум, що не включаються до складу доходу платників єдиного податку

№	Суми, що не включаються до складу доходу платників єдиного податку
1	Суми податку на додану вартість
2	Суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку
3	Суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів
4	Суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм
5	Суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів
6	Суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємства або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця
7	Суми податку на додану вартість, що надійшли у вартість товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період інших податків і зборів
8	Суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника
9	Суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів
10	Дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податку

Ставки єдиного податку встановлюється для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи у розмірі 6 відсотків (платники податку на додану вартість) і 10 відсотків (не платники податку на додану вартість) за трьома видами доходів:

1. Сума перевищення доходу 5 000 000,00 грн.;
2. Дохід, отриманий при застосуванні іншого способу розрахунків, крім в грошовій формі;
3. Дохід, отриманий від здійснення видів діяльності, які не дають право застосовувати спрощену систему оподаткування;

Юридичні особи платники єдиного податку третьої групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу 5 000 000,00 грн., до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків, а також зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за кварталним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Ставка єдиного податку для третьої групи у розмірі 3 відсотка може бути обрана, коли суб'єкт господарювання, який зареєстрований платником податку на додану

вартість подав заяву щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу.

Якщо платник єдиного податку третьої групи за ставкою 5 відсотків прийняв рішення про зміну ставки на 3 відсотка, то він повинен подати заяву щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу та зареєструватися платником податку на додану вартість.

У разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку у розмірі 5 відсотків або відмовитись від застосування спрощеної системи оподаткування шляхом подання відповідних заяв не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено таке анулювання.

У разі застосування негрошових розрахунків, здійснення видів, діяльності, які не дають право застосувати спрощену систему оподаткування, платники єдиного податку в податковій декларації додатково відображають окремо доходи, отримані від здійснення таких операцій.

Податкова декларація єдиного податку третьої групи (юридичних осіб) складається з чотирьох розділів:

- розділ I «Загальні відомості» зазначається тип податкової декларації, податковий (звітний) період, платник податку;
- розділ II «Дохід, що підлягає оподаткуванню» для заповнення обсягу доходу, що оподатковуються за відповідними ставками єдиного податку та обсяг доходу, що оподатковується за подвійними ставками єдиного податку;
- розділ III «Розрахунок податкових зобов'язань з єдиного податку», призначений для визначення податкових зобов'язань по єдиному податку, заповнюється юридичними особами наростаючим підсумком з початку року і окремо визначається сума до сплати за податковий (звітний) квартал;
- розділ IV «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» декларації також передбачений для заповнення юридичних осіб і служить для виправлення самостійно виявлених помилок, що привели до помилок в податкових зобов'язаннях по єдиному податку в минулих податкових періодах.

10.4. Особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – платників четвертої групи

Сільськогосподарські товаровиробники починаючи з 1 січня 2016 р. можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, тобто бути платниками єдиного податку четвертої групи. Слід зазначити, що єдиний податок для

сільськогосподарських товаровиробників став заміною фіксованого сільськогосподарського податку.

Об'єктом для оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування є нормативно грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Підставою для нарахування єдиного податку є дані державного земельного кадастру та дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування і для щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року наступні відомості, що схематично на **рис. 10.3**.

Якщо протягом року сільськогосподарські товаровиробники утворюються шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місцем його утворення, до контролюючих органів за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок декларацію з

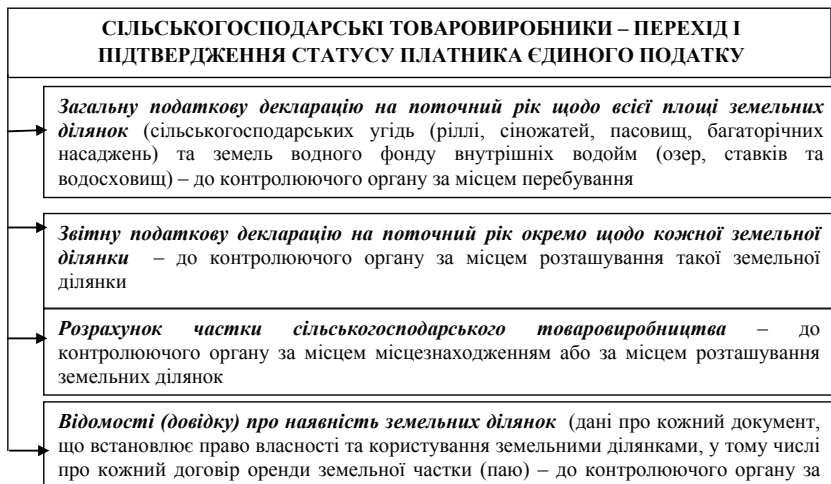


Рис. 10.3. Порядок оформлення сільськогосподарськими товаровиробниками переходу на спрощену систему оподаткування та підтвердження статусу платника єдиного податку

податку за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника податку, а також усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику.

Для розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва включаються доходи, що наведені у **табл. 10.6**.

У разі коли у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробника становить менш як 75 відсотків, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах. Дана вимога не застосовується при виникненні обставин непереборної сили, яка підтверджена рішенням Верховної Ради, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

У селекційних центрах, на підприємствах з племінної справи у тваринництві до продукції власного виробництва сільськогосподарського товаровиробника також

Таблиця 10.6 – Перелік доходів, що включаються до розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва

№ з/п	Дохід сільськогосподарського товаровиробника
1	Дохід від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховища), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
2	Дохід від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
3	Дохід реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
4	Дохід реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства
5	Дохід від надання послуг із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушення, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження) покупцю такої продукції сільгосппідприємством – виробником
6	Дохід від надання послуг з догляду за худобою і птицею її покупцю сільгосппідприємством – виробником
7	Дохід від надання послуг із зберігання сільськогосподарської продукції покупцю сільгосппідприємством – виробником
8	Дохід від надання послуг з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці покупцю сільгосппідприємством – виробником

належать племінні (генетичні) ресурси, придбані в інших селекційних центрах, на підприємствах із племінної справи у тваринництві та реалізовані вітчизняним підприємствам для осіменіння маточного поголів'я тварин.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або відділення, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються, кожну особу, утворену шляхом поділу або виділу, особу, утворену шляхом перетворення. Такі сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку в рік утворення.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та ставить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці рослинництва на закритому ґрунті, або надані їх у користуванні, у тому числі оренди) – 0,95;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та поліських територіях, – 0,57;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та поліських територіях, – 0,19;
- для земель водного фонду – 2,43;
- для сільського господарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33.

Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власної виробленої сільськогосподарської продукції.

Утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді, у тому числі за набуті ними площі нових земельних ділянок, вперше сплачують податок протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в якому відбулося утворення (виникнення права на земельну ділянку). Сільськогосподарські товаровиробники платники єдиного податку, що припиняються шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу у податковому (звітному) періоді, подають у період їх фактичного припинення уточнену податкову декларацію.

У разі зміни площі сільськогосподарських угідь та земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування сільськогосподарські

товаровиробники платники єдиного податку повинні уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) періоду та подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну оцінку.

При наданні сільського господарських угідь та земель водного фонду в оренду іншому платнику, то орендовану площу земельних ділянок враховують у своїй декларації. У декларації орендаря така земельна ділянка не враховується.

Податкова декларація єдиного податку четвертої групи містить загальну та розрахункову частини і обов'язків додаток – Відомості про наявність земельних ділянок. Разом із Декларацією обов'язково подається Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва. Розрахунок складається за попередній податковий (звітний) рік та надається відповідно до пп. 298.8.1 ПКУ. Форму Розрахунку затверджено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» № 772 від 26 грудня 2011 р.

Всі документи надаються одним пакетом, оскільки Наказом № 578 передбачено, що до Декларації додаються Відомості та Розрахунок, до 20 лютого поточного року. Залежно від типу Декларації (загальна, нова загальна, уточнююча загальна, звітна, нова звітна, уточнююча звітна) у рядку 1 проставляються відмітки навпроти обраного типу Декларації.

Декларація подається платником незалежно від стану фінансово-господарської діяльності платника податку. Звітна, нова звітна, уточнююча Декларації подаються відповідному контролюючому органу (за основним або неосновним місцем обліку платника) за місцем розташування земельної ділянки. Загальна, нова загальна, уточнююча загальна Декларації подаються до контролюючого органу за місцезнаходженням платника податку (за основним місцем обліку платника).

Звітна Декларація подається, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, що розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом згідно з Державним класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (код за КОАТУУ), ще не було подано жодної Декларації. Нова звітна Декларація подається лише у законодавчо визначені граничні строки подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що відповідає коду за КОАТУУ, вже було раніше подано звітну (нову звітну) Декларацію із зазначенням такого самого коду за КОАТУУ органу місцевого самоврядування.

Уточнююча звітна Декларація подається тільки після законодавчо визначеного граничного строку подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що відповідає коду за КОАТУУ, було подано звітну (нову звітну) Декларацію.

Декларація до контролюючих органів подається у спосіб, визначений Податковим кодексом України:

- а) особисто платником або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

При цьому Декларація подається на паперовому носії, якщо кількість рядків у додатку до Декларації (Відомості), що дорівнює кількості земельних ділянок, не перевищує десяти. Якщо кількість рядків більше десяти, Декларація подається в електронній формі.

Якщо платник самостійно виявив помилки, що містяться у раніше поданій ним Декларації, то такий платник зобов'язаний подати уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань. Одним уточнюючим розрахунком може бути виправлено помилки лише однієї раніше поданої Декларації. У разі виправлення помилок уточнюючим розрахунком при поданні уточнюючої Декларації до неї повинні бути подані Відомості, що містять інформацію щодо уточнених показників. При поданні уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань слід мати на увазі, що не може бути зменшена сума податкових зобов'язань, яка не була сплачена до бюджету в минулих звітних (податкових) періодах у зв'язку з повним або частковим списанням податкового боргу.

Після подання Декларації за звітний (податковий) період платник податку має право до закінчення граничного строку подання Декларації за такий самий період подати нову Декларацію з виправленими показниками.

Формою Декларації передбачено, що інформація в розрізі кожної земельної ділянки надається у Відомостях. У Декларації зазначається підсумкова інформація в розрізі категорій земель. У переважній більшості випадків в межах одного КОАТУУ нормативна грошова оцінка земельних ділянок однакова для всіх земельних ділянок. З метою спрощення процедури заповнення звітності розрахунок здійснюється одним рядком в цілому по всіх земельних ділянках.

Наприклад: у суб'єкта господарювання три земельні ділянки категорії «рілля» з однаковою нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок для всіх земельних ділянок в межах одного КОАТУУ. У Відомостях платник зазначає всі три земельні ділянки, кількість рядків збільшується – заповнюються рядки 1.1.1, 1.1.2 та 1.1.3, у рядку 1.1.0 у колонці 11 підсумовуються площі всіх земельних ділянок. Цей показник має відповідати значенню колонки з рядка 1.1 Декларації.

У межах одного КОАТУУ по одній і тій самій категорії земель може бути різна нормативна грошова оцінка земельних ділянок. У такому разі платник має окремо (в окремих рядках) відобразити у Декларації інформацію про ці земельні ділянки та здійснити за ними розрахунок суми земельного податку.

Наприклад: у суб'єкта господарювання три земельні ділянки категорії «рілля» в межах одного КОАТУУ, дві – з однаковою нормативною грошовою оцінкою, одна

має іншу нормативну грошову оцінку. У Відомостях платник також зазначає всі три земельні ділянки (кількість рядків збільшується – заповнюються рядки 1.1.1, 1.1.2 та 1.1.3), у рядку 1.1.0 у колонці 11 підсумовуються площі всіх земельних ділянок.

У Декларації кількість рядків 1.1 теж збільшується, але їх буде лише два – один рядок для відображення сумарних показників для земельних ділянок з однаковою нормативною грошовою оцінкою (наприклад, рядок 1.1.1), другий – для показників земельної ділянки з іншою нормативною грошовою оцінкою (рядок 1.1.2).

При цьому у Відомостях сума показників колонки 11 по земельних ділянках з однаковою нормативною грошовою оцінкою (наприклад, це рядки 1.1.1 та 1.1.2) має відповідати показнику колонки 3 рядка 1.1.1 Декларації. Показник колонки 11 по земельній ділянці з іншою нормативною грошовою оцінкою (рядок 1.1.3) Відомостей має відповідати значенню колонки 3 рядка 1.1.2 Декларації.

У реквізиті «Додаток №_» зазначається порядковий номер додатка. Наприклад, якщо інформація має великий обсяг і для зручності формування документа (файлу) та обробки інформації платник розбиває інформацію на кілька частин, кожна з яких надається у окремих Відомостях, то кожній Відомості присвоюється номер, який вказується у реквізиті. Відомості заповнюються в розрізі кожної земельної ділянки. Рядки 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 2 не заповнюються, оскільки передбачають зазначення назви категорій земельних ділянок. Інформація по земельних ділянках заноситься до відповідної категорії. Наприклад, якщо земельна ділянка має категорію «рілля», то інформація по ній заноситься у рядок 1.1.1. За необхідності кількість рядків може бути збільшено.

У колонках 3–5 міститься інформація щодо документів, які засвідчують/підтверджують право власності або користування земельними ділянками. Має бути заповнено або колонки 3–4, або колонка 5. Одночасне заповнення колонок 3–4 та 5 не допускається. У колонках 6, 7 зазначається інформація щодо державної реєстрації документів, які засвідчують/підтверджують право власності або користування земельними ділянками.

Статтями 125, 126 Земельного кодексу України встановлено, що право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав. Права власності, користування земельною ділянкою оформлюються відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Право власності та інші речові права на нерухомі речі, обтяження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації (п. 1 ст. 182 глави 13 розділу III Цивільного кодексу України). До нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення (ст. 181 глави 13 розділу III Цивільного кодексу України).

Обов'язковість державної реєстрації прав власності на нерухоме майно регламентовано також ст. 4 розділу I Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень».

Зокрема, обов'язковій державній реєстрації підлягають право володіння; право користування (сервітут); право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис); право забудови земельної ділянки (суперфіцій); право господарського відання; право оперативного управління; право постійного користування та право оренди земельної ділянки; право користування (найму, оренди) будівлею або іншими капітальними спорудами, їх окремими частинами; іпотека; довірче управління майном.

Щодо оренди земельних ділянок, то відповідно до ст. 17 розділу II Закону України «Про оренду землі» № 161 від 6 жовтня 1998 р. об'єкт за договором оренди землі вважається переданим орендодавцем орендареві з моменту державної реєстрації права оренди. Право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації (ст. 6 розділу I Закону № 161).

Орендар земельної ділянки зобов'язаний приступати до використання земельної ділянки у строки, встановлені договором оренди землі, зареєстрованим в установленому законом порядку. За ухилення від державної реєстрації земельних ділянок та подання недостовірної інформації щодо них громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства (п. 1 ст. 211 глави 37 розділу VIII Земельного кодексу України).

Права на нерухоме майно реєструються в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. В окремих випадках договори оренди земельної частки (паїв) реєструвалися відповідно до Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 119 від 24 січня 2000 р. Реєстрація договорів оренди проводилася виконавчим комітетом сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю). Договір оренди реєструвався у Книзі записів реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв). В орендаря залишається договір оренди зі штампом, на якому зазначені дата реєстрації та номер запису, а також міститься підпис особи, яка зареєструвала договір. Датою реєстрації договору оренди є дата внесення відповідного запису до Книги записів реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв). Приймаючи до уваги особливості державної реєстрації прав на нерухоме майно у різні періоди часу, підсумовуємо – державна реєстрація прав власності/користування мала здійснюватися за правилами, встановленими законодавством, яке діяло на момент цієї реєстрації.

У колонці 8 зазначається кадастровий номер земельної ділянки (за наявності). Якщо такого номера немає, колонка 8 може не заповнюватися.

У колонці 9 зазначається код регіону місця розташування відповідної земельної(их) ділянки(ок). Код має цифрове значення (2 знаки) відповідно до загальноприйнятої в Україні кодифікації.

У колонці 10 зазначається код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ. Код має відповідати коду, зазначеному у рядку 9 загальної частини Декларації. У колонці 11 вказується площа земельної ділянки.

При поданні загальної, нової загальної або уточнюючої загальної Декларації у рядку 1 загальної частини Декларації зазначаються одночасно дві відмітки: якщо вказано тип Декларації «Загальна» (тип Декларації 01), то має бути також зазначено відмітку «Звітна» (тип Декларації 04); якщо вказано тип Декларації «Нова загальна» (тип Декларації 02), то має бути також зазначено відмітку «Нова звітна» (тип Декларації 05); якщо вказано тип Декларації «Уточнююча загальна» (тип Декларації 03), то має бути також зазначено відмітку «Уточнююча звітна» (тип Декларації 06).

Потрібно звернути увагу на забезпечення відповідності пар відміток, а також щоб не було зазначено більше ніж 2 відмітки. При заповненні рядка 9 «Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок) за КОАТУУ» зазначається код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, що відповідає місцезнаходженню платника податку (основному місцю обліку платника).

При поданні загальної Декларації кількість рядків 1.1–1.4, 2 може збільшуватися. Кількість рядків залежить від кількості органів місцевого самоврядування (кількості кодів за КОАТУУ), на території яких розташовані земельні ділянки. Кількість рядків також може бути збільшена у разі, якщо в межах одного КОАТУУ земельні ділянки мають різну нормативну грошову оцінку. Рядки 4–10 не заповнюються.

КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:

1. Охарактеризуйте генезис розвитку застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.
2. Розкрийте правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.
3. Охарактеризуйте порядок групування платників єдиного податку.
4. Який порядок визначення доходів платників єдиного податку третьої групи юридичних осіб?
5. Які є ставки єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи юридичних осіб?
6. Охарактеризуйте особливості застосування ставок єдиного податку платниками єдиного податку третьої групи юридичних осіб.
7. Розкрийте порядок введення обліку і складання звітності платниками єдиного податку третьої групи юридичних осіб.
8. Від яких податків і зборів звільняються від обов'язку нарахування та сплати платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи)?
9. Який існує порядок обрання спрощеної системи оподаткування?
10. Охарактеризуйте порядок переходу на спрощену систему оподаткування.
11. Розкрийте порядок відмови від спрощеної системи оподаткування.
12. Охарактеризуйте порядок реєстрації платників третьої групи юридичних осіб.

13. Розкрийте порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку третьої групи юридичних осіб.

14. Охарактеризуйте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації єдиного податку юридичними особами – платниками єдиного податку.

15. Охарактеризуйте правові засади застосування спрощеної системи оподаткування платниками єдиного податку четвертої групи.

16. Як визначається об'єкт оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку четвертої групи?

17. Що є базою оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку четвертої групи?

18. Які існують ставки єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи?

19. Назвіть строки та порядок сплати єдиного податку платниками єдиного податку четвертої групи.

20. Який податковий (звітний) період встановлено для платників єдиного податку четвертої групи?

21. Охарактеризуйте порядок переходу на спрощену систему оподаткування.

22. Охарактеризуйте порядок реєстрації платників четвертої групи.

23. Розкрийте порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку четвертої групи.

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації єдиного податку платників єдиного податку четвертої групи.

25. Назвіть структуру доходів, що включаються до розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробника для підтвердження статусу платника єдиного податку.

ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

1. Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на:

- a) чотири групи;
- b) три групи;
- c) дві групи;
- d) одну групу;
- e) п'ять груп.

2. Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку четвертої групи:

a) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу протягом року не перевищує 3 000 00,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний рік не перевищує 1 500 000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, і здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000,00 грн.

3. Новостворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку:

а) з дати їх державної реєстрації;

б) з початку наступного року при додержанні частки сільськогосподарського товаровиробництва;

с) з першого числа місяця, наступного за місяцем державної реєстрації;

д) з першого числа кварталу, наступного за кварталом державної реєстрації;

е) з першого числа року, в якому відбулася державна реєстрація.

4. Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку третьої групи:

а) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу протягом року не перевищує 300 000,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний рік не перевищує 1 500 000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, і здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 000 000,00 грн.

5. До складу доходу платників єдиного податку включаються:

- а) сума коштів у вигляді авансу;
- б) суми надмірно сплачених податків;
- в) сума коштів від фонду загальнообов'язкового державного страхування на виплату допомоги по вагітності та родам;
- г) сума фінансової допомоги, яка отримана і не повернута протягом 12 календарних місяців з дати її отримання;
- д) сума кредитів банку.

6. Суб'єкти господарювання, які можуть бути платниками єдиного податку:

- а) фізичні особи – підприємці нерезиденти;
- б) юридичні особи, які здійснюють діяльність у сфері аудиту;
- в) юридичні особи, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;
- г) юридичні особи, які здійснюють реалізацію корисних копалин, крім копалин місцевого значення;
- д) юридичні особи – фінансові установи.

7. Суб'єкти господарювання, які можуть бути платниками єдиного податку:

- а) юридичні особи – підприємці нерезиденти;
- б) юридичні особи, які здійснюють надають в оренду земельні ділянки, житлові приміщення;
- в) фізичні особи, які здійснюють діяльність у сфері аудиту;
- г) фізичні особи, які здійснюють реалізацію корисних копалин, крім копалин місцевого значення;
- д) банки, кредитні спілки, ломбарди.

8. Юридична особа платник єдиного податку третьої групи отримав передоплату від покупця 15 березня у розмірі 100 000,00 грн., відвантаження товару даному покупцю відбулося 20 квітня на суму 80 000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку є:

- а) у першому кварталі 100 000,00 грн.;
- б) у другому кварталі 80 000,00 грн.;
- в) у першому кварталі 80 000,00 грн. та у другому кварталі 20 000,00 грн.;
- г) у першому кварталі 100 000,00 грн., у другому кварталі 80 000,00 грн.;
- д) у першому кварталі 20 000,00 грн., у другому кварталі 80 000,00 грн.

9. Юридична особа платник єдиного податку третьої групи відвантажило товар покупцю 15 березня у розмірі 80 000,00 грн., отримав оплату від покупця 20 квітня на суму 100 000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку є:

- a) у другому кварталі 100 000,00 грн.;
- b) у другому кварталі 80 000,00 грн.;
- c) у першому кварталі 80 000,00 грн. ;
- d) у першому кварталі 100 000,00 грн.;
- e) у першому кварталі 80 000,00 грн., у другому кварталі 20 000,00 грн.

10. Юридична особа платник єдиного податку третьої групи до складу доходу не включає:

- a) дохід у грошовій формі;
- b) суму фінансової допомоги, на поворотній основі, яка повертається протягом 12 календарних місяців з дня її отримання;
- c) вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);
- d) сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- e) сума винагороди за агентськими договорами.

11. Здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) у не грошовій формі дозволяється платникам єдиного податку:

- a) першої групи;
- b) другої групи;
- c) третьої групи;
- d) четвертої групи;
- e) першої, другої та третьої групи.

12. Юридична особа платник єдиного податку третьої групи (не платник податку на додану вартість) за податковий (звітний) рік отримав дохід 5600000,00 грн. загальна сума нарахованого єдиного податку за податковий (звітний) рік становить:

- a) 5 відсотків з доходу 5 000 000,00 грн. і 15% з доходу 600 000,00 грн.;
- b) 15 відсотків з доходу 5 600 000,00 грн.;
- c) 5 відсотків з доходу 5 600 000,00 грн.;
- d) 5 відсотків з доходу 5 000 000,00 грн. і 10% з доходу 600 000,00 грн.;
- e) 3 відсотків з доходу 5 600 000,00 грн.

13. Підставою для нарахування єдиного податку четвертої групи є:

- a) сума отриманого доходу за календарний рік;
- b) сума коштів, що надійшла від покупців;

- с) дані державного земельного кадастру та з державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
- д) мінімальна заробітна плата встановлена на перше число календарного місяця;
- е) мінімальна заробітна плата станом на 1 січня поточного (звітного) року.

14. Щорічне підтвердження статусу платника єдиного податку проводять платники єдиного податку:

- а) першої групи;
- б) другої групи;
- с) третьої групи;
- д) четвертої групи;
- е) першої, другої, третьої та четвертої групи.

15. Юридична особа платник єдиного податку здійснює продаж об'єкта основних засобів, який використовувався півроку з дня введення в експлуатацію, за ціною продажу 60 000,00 грн., первісна вартість якого 72 000,00 грн., нарахована амортизація 18 000,00 грн., залишкова вартість на дату продажу становила 54 000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку за датою отриманні коштів від продажу об'єкта основних засобів є:

- а) 60 000,00 грн.;
- б) 54 000,00 грн.;
- с) 6000,00 грн.;
- д) 72 000,00 грн.;
- е) 18 000,00 грн.

16. Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування подають до контролюючого органу:

- а) до 20 лютого поточного року податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, звітну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо кожної земельної ділянки за місцем її розташування, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва, відомості про наявність земельних ділянок;
- б) до 20 лютого поточного року заяву для обрання або перехід на спрощену систему оподаткування;
- с) не пізніше ніж 15 календарних днів до початку наступного календарного року заяву для обрання або перехід на спрощену систему оподаткування;
- д) до 15 січня поточного року податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок;
- е) до 20 лютого поточного року відомості про наявність земельних ділянок

17. Податковим періодом для платників єдиного податку третьої групи юридичних осіб є:

- a) календарний місяць;
- b) календарний квартал;
- c) 1 квартал, перше півріччя, 9 місяців, рік;
- d) календарний рік;
- e) перше і друге півріччя.

18. Сільськогосподарські товаровиробники сплачують єдиний податок наступним чином:

- a) авансовими внесками не пізніше 20 числа поточного місяця;
- b) протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;
- c) протягом 20 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;
- d) не пізніше 20 лютого поточного року всю суму податку щороку;
- e) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу у розмірах: у I кварталі – 10 відсотків, у II кварталі – 10 відсотків, у III кварталі – 50 відсотків, у IV кварталі – 30 відсотків.

19. Суб'єкт господарювання, який використовує загальну систему оподаткування може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом:

- a) подання заяви не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу один раз протягом календарного року;
- b) подання заяви не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку наступного календарного кварталу один раз протягом календарного року;
- c) подання заяви не пізніше ніж за 1 січня до початку наступного календарного року;
- d) подання заяви не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу два рази протягом календарного року;
- e) подання заяви не пізніше ніж за 20 числа місяця наступного за календарним кварталом.

20. Ставка єдиного податку для платників четвертої групи залежить від:

- a) суми отриманого доходу за календарний рік;
- b) суми коштів, що надійшла від покупців;
- c) категорії (типу) земель та їх розташування;
- d) мінімальна заробітна плата встановлена на перше число календарного місяця;
- e) мінімальна заробітна плата станом на 1 січня поточного (звітного) року.

ПРАВИЛЬНІ ВІДПОВІДІ НА ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

ТЕМА	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
ТЕМА 1	A	E	C	A	E	A	B	B	B	C
	B	E	D	A	C	B	E	A	D	D
ТЕМА 2	D	A	D	A	C	C	D	E	B	A
	C	A	B	C	B	D	C	A	A	E
ТЕМА 3	A	D	D	D	C	B	A	C	A	A
	B	C	B	D	E	D	B	E	D	D
ТЕМА 4	A	B	A	D	A	A	B	C	C	A
	D	D	B	B	A	C	A	B	D	A
ТЕМА 5	C	E	A	C	A	C	E	E	B	B
	E	C	B	A	A	A	A	A	A	A
ТЕМА 6	B	A	B	B	B	A	C	E	A	C
	C	A	C	D	A	B	E	D	D	C
ТЕМА 7	A	C	A	B	A	E	C	A	B	B
	B	A	B	E	B	B	B	B	B	B
ТЕМА 8	A	B	D	C	B	D	A	E	D	C
	D	D	C	B	A	C	A	A	B	E
ТЕМА 9	D	C	A	C	D	C	B	A	A	B
	E	B	B	B	B	C	D	A	A	B
ТЕМА 10	A	D	B	C	D	B	B	B	B	B
	D	D	C	D	A	E	D	E	A	C

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативні та законодавчі документи:

1. Конституція України № 254к/96-ВР від 28 червня 1996 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 8 липня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1059-http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Водний кодекс України № 214/95-ВР від 6 червня 1995 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213/95-BP>.
4. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Земельний кодекс України № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
6. Кодекс України про надра № 132/94-ВР від 27 липня 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z013200.html.
7. Лісовий кодекс України № 3853-XII від 21 січня 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16 січня 2003 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. Закон України «Про правонаступництво України» № 1543-XII від 12 вересня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T154300.html.
11. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» № 1039-XIV від 14 вересня 1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1039-14>.
12. Закон України «Про захист прав споживачів» № 1023-XII від 12 травня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12/page>.
13. Закон України «Про господарські товариства» № 1576-XII від 19 вересня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

14. Закон України «Про банки і банківську діяльність» № 2121-III від 7 грудня 2000 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
15. Закон України «Про страхування» № 85/96-ВР від 7 березня 1996 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр>.
16. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» № 755-IV від 15 травня 2003 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
17. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» № 222-VIII від 2 березня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.
18. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» № 2343-XII від 14 травня 1992 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
19. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 1702-VII від 14 жовтня 2014 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>.
20. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» № 5073-VI від 5 липня 2012 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.
21. Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17 вересня 2008 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
22. Закон України «Про державну статистику» № 2614-XII від 17 вересня 1992 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.
23. Закон України «Про туризм» № 324/95-ВР від 15 вересня 1995 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80/page2>.
24. Закон України «Про порядок відділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» № 899-IV від 5 червня 2003 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/899-15>.
25. Закон України «Про оренду землі» № 161-XIV від 6 жовтня 1998 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
26. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 8 липня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

27. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» № 400/97-ВР від 26 червня 1997 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>.
28. Закон України «Про пенсійне забезпечення» № 1788-ХІІ від 5 листопада 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>.
29. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» № 77-VIII від 28 грудня 2014 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/77-19/page4>.
30. Закон України «Про охорону навколишнього середовища» № 1264-ХІІ від 26 червня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
31. Закон України «Про охорону атмосферного повітря» № 2707 від 16 жовтня 1992 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2707-12>.
32. Закон України «Про ринок природного газу» № 329-VIII від 9 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/329-19>.
33. Закон України «Про радіочастотний ресурс України» № 1770-III від 1 червня 2000 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1770-14>.
34. Закон України «Про систему оподаткування» № 251-ХІІ від 25 червня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
35. Закон УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» № 1308-ХІІ від 5 липня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>.
36. Закон України «Про податок на добавлену вартість» № 2007-ХІІ від 20 грудня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
37. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» № 2147-ХІІ від 21 лютого 1992 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
38. Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» № 389-ХІІ від 1 лютого 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12>.
39. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр>.

40. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (в редакції Закону України № 287/97 від 22 травня 1997 р.) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-vr>.
41. Закон України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-vr>.
42. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31 березня 1997 року» № 314/97 від 5 червня 1997 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/314/97-vr>.
43. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 року» № 428-XIV від 5 лютого 1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-14>.
44. Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» № 25-ВР від 15 січня 1998 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/25/98-vr>.
45. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320-XI від 17 грудня 1998 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.
46. Закон України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» № 639-VI від 31 жовтня 2008 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/639-17>.
47. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» № 1782-VI від 22 грудня 2009 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1782-17>.
48. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» № 2287-IV від 23 грудня 2004 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2287-15>.
49. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28 грудня 2014 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
50. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» № 909-VIII від 24 грудня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakono.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page>.

51. Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 2 липня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
52. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3126-XII від 22 квітня 1993 р. (в редакції Закону України № 140-V від 14 вересня 2006 р.) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>.
53. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16 квітня 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
54. Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» № 3551 від 22 жовтня 1993 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3551-12>.
55. Закон України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» № 796-XII від 28 лютого 1991 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/796-12>.
56. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» № 1529 від 3 грудня 1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U1529_99.html.
57. Указ Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» № 92/2002 від 2 лютого 2002 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U092_02.html.
58. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 3 липня 1998 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/podatкова-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativno-pravova-baza/ukazi-prezidenta-ukraini/arhiv-ukaziv-prezidenta-ukraini/ukazi-prezidenta-ukraini-za-1999-rik-/60612.html>.
59. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» № 141/2013 від 18 березня 2013 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61>.
60. Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» № 1328/98 від 2 січня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1328/98>.
61. Постанова Кабінету Міністрів України «Про державну фіскальну службу України» № 236 від 21 травня 2014 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/postanova-kabinetu-ministriv-ukrayiny-pro-derzhavnu-fiskalnu-sluzhbu-ukrayiny-vid-21-05-2014-r-236>.

62. Постанова Кабінету Міністрів України «Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» № 118 від 22 січня 1996 р. (в редакції постанови Кабінету Міністрів України № 499 від 22 червня 2005 р.) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/118-96-p>.
63. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» № 440 від 13 липня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249189426>.
64. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» № 1251 від 27 грудня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/samozaunyatim-osobam/podatki-ta-zbori/dlya-fizichnih-osib-pidpri/aktsizniy-podatok/normativno-pravovi-akti/print-53252.html>.
65. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» № 113 від 24 лютого 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/8451/483425/>.
66. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» № 616 від 8 вересня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakono.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF>.
67. Постанова Кабінету Міністрів України «Про проведення перерахунку обсягів натуральної та виробничої форми плати за оренду земельної частки (паю) у грошову» № 672 від 23 квітня 1999 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP990672.html.
68. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансферного ціноутворення» № 381 від 4 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/63755.html>.
69. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку попереднього узгодження цін у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» № 504 від 17 липня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP150504.html.
70. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» № 66 від 18 лютого 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP160066.html.

71. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1170 від 22 грудня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-postanovi-km-ukraini/62502.html>.
72. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку професій працівників з видобутку (переробки) вугілля та працівників вуглебудівних підприємств, яким безоплатно надається вугілля на побутові потреби і до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу яких не включається вартість такого вугілля» № 303 від 17 березня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP110303.html.
73. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю)» № 119 від 24 січня 2000 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP000119.html.
74. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» № 11 від 12 січня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/postKMU_11.html.
75. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку найбільш поширених і небезпечних забруднюючих речовин, викиди яких в атмосферне повітря підлягають регулюванню» № 1598 від 29 листопада 2001 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1598-2001-p>.
76. Постанова Кабінету Міністрів України «Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів» № 761 від 23 травня 2007 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/761-2007-p>.
77. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження правил поліпшення якісного складу лісів» № 724 від 12 травня 2007 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/724-2007-p>.
78. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Санітарних правил в лісах України» № 555 від 27 липня 1995 р. (в редакції постанови Кабінету Міністрів України № 756 від 26 жовтня 2016 р.) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/555-95-p>.
79. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами» № 615 від 30 травня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/615-2011-p>.

80. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів» № 258 від 2 березня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/258-2010-п>.
81. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Правил паркування транспортних засобів» № 1342 від 3 грудня 2009 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1342-2009-п>.
82. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок видачі посвідчень і нагрудних знаків ветеранів» № 302 від 12 травня 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/302-94-п>.
83. Постанова Кабінету Міністрів України «Про організаційні заходи щодо застосування Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»» № 63 від 8 лютого 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/63-94-п>.
84. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок надання пільг, передбачених Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»» № 94 від 16 лютого 1994 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/94-94-п>.
85. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку видачі посвідчень особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» № 51 від 20 січня 1997 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/51-97-п>.
86. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розгляду скарг на рішення комісії Державної фіскальної служби про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» № 485 від 4 липня 2017 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakono.rada.gov.ua/laws/show/485-2017-%D0%BF>.
87. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загального положення про санаторно-курортний заклад» № 805 від 11 липня 2001 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/805-2001-п>.
88. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» № 480 від 4 липня 2017 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakono.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF>.

89. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» № 977-р від 16 вересня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/rozporjadjennya/63739.html>.
90. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану дій щодо імплементації кращих практик якісного та ефективного регулювання, відображених Групою Світового банку у методології рейтингу «Ведення бізнесу» № 1406-р від 16 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1406-2015-p>.
91. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту № 457 від 11 жовтня 2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>.
92. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» № 1307 від 31 грудня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28267.htm.
93. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» № 14 від 23 січня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15/paran21#n21>.
94. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» № 553 від 17 червня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE29062.html.
95. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28317.html.
96. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» № 897 від 20 жовтня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27860.html.
97. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» № 408 від 10 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26924.html.
98. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку» № 415 від 10 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26919.html.

99. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» № 560 від 16 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27228.html.
100. Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця паркування транспортних засобів та туристичного збору» № 636 від 9 липня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27357.html.
101. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення» № 482 від 16 вересня 2013 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/62853.html>.
102. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» № 859 від 2 жовтня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://statsumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/65107.html>.
103. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та подання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 435 від 14 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>.
104. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26556.html.
105. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» № 578 від 19 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27244.html.
106. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» № 579 від 19 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27245.html.
107. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» (зі змінами та доповненнями) № 715 від 17 серпня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>.

108. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати» № 719 від 17 серпня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1051-15>.
109. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» № 21 від 28 січня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.
110. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» № 59 від 13 березня 1998 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.
111. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» № 567 від 13 червня 2017 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html.
112. Наказ Державної фіскальної служби України «Про затвердження Регламенту комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відміну в такій реєстрації» № 450 від 26 червня 2017 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/nakaz-dfs-vid-26062017--450-pro-zatverdzhennya-reglamentu>.
113. Наказ Державної фіскальної служби України «Про затвердження переліку кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД» № 461 від 30 червня 2017 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS04638.html.
114. Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах «Про затвердження типового договору оренди земельної частки (паю)» № 5 від 15 січня 2000 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4322.html.
115. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» № 772 від 26 грудня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20823.html.
116. Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України «Про затвердження Методики розрахунку розмірів відшкодування збитків, які заподіяні державі в результаті наднормативних викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря» № 639 від 10 грудня 2008 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0048-09>.

117. Наказ Державного комітету лісового господарства України «Про затвердження Правил рубок головного користування» № 364 від 23 грудня 2009 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-10>.
118. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Порядку обліку, зберігання, оформлення та видачі посвідчень особам, які одержують державну соціальну допомогу відповідно до Закону України «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам» № 612 від 16 листопада 2007 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1349-07>.
119. Наказ Міністерства оборони України «Про затвердження Положення про комісії Міністерства оборони України з питань розгляду матеріалів про визнання учасниками бойових дій та Інструкції про порядок видачі в Міністерстві оборони України посвідчень учасника бойових дій, нагрудних знаків «Ветеран війни – учасник бойових дій» та листів талонів на право одержання проїзних квитків з 50-відсотковою знижкою їх вартості» № 200 від 7 травня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0531-15/page11#n11>.
120. Наказ Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження переліків закладів охорони здоров'я, лікарських, провізорських посад та посад молодших спеціалістів з фармацевтичною освітою у закладах охорони здоров'я» № 385 від 28 жовтня 2002 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-02>.
121. Постанова правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності «Про затвердження Порядку часткового фінансування санаторіїв-профілакторіїв за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності» № 16 від 25 лютого 2009 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0394-09>.
122. Рішення Національної комісії з питань регулювання зв'язку України «Про затвердження Положення про радіочастотний моніторинг у смугах радіочастот загального користування» № 1599 від 16 липня 2009 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0741-09>.
123. Рішення Національної комісії з питань регулювання зв'язку України «Про затвердження Ліцензійних умов користування радіочастотним ресурсом України» № 53 від 19 серпня 2005 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1237-05>.
124. «Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту», затверджені рішенням Рахункової палати № 5-5 від 22 вересня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf.

125. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» № 182/4 від 27 вересня 2007 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>.
126. Рішення Аудиторської палати України № 122/2 від 18 квітня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
127. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 304/1 від 24 грудня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
128. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту та етики» № 290/7 від 27 лютого 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
129. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року» № 168/7 від 30 листопада 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
130. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 229/7 від 31 березня 2011 р. (із змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України № 240/7 від 3 листопада 2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
131. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 320/1 від 29 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/796-2015>.
132. Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» № 246/12 від 23 лютого 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc.
133. Рішення Аудиторської палати України «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» № 244/14 від 22 грудня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html.
134. Методика расчета концентраций в атмосферном воздухе вредных веществ, содержащихся в выбросах предприятий, ОНД-86, утвержденная Председателем Государственного комитета СССР по гидрометеорологии и контролю природной среды [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docload.ru/Basesdoc/2/2826/index.htm>.
135. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 3, видання 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_3_all.pdf.
136. Міжнародні стандарти державного аудиту ISSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>.

137. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2004 року / Пер. з англ.: О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Д. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.
138. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року / Пер. з англ.: О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
139. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2007 року / Пер. з англ.: О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
140. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К.: Фенікс, 2011. – 846 с.
141. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К.: Фенікс, 2011. – 414 с.
142. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.
143. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf.
144. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf.
145. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf.
146. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
147. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 року, частина 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf.
148. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. – 712 с.
149. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України [Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18 грудня 1998 р.]. – К., 1999. – 274 с.

Навчальна, довідкова та статистична література:

150. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
151. Академічний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: sum.in.ua.
152. Амбрик Л. П. Вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування спрощених систем оподаткування / Л. П. Амбрик / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/15_2015/8.pdf.
153. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов / – К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
154. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек / Пер. с англ.; гл. ред. сериї проф. Я. В. Соколо (Серия по бухгалтерскоум учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
155. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України: навчальний посібник. – К.: ТОВ «ІАМІЦ АУ «Статус», 2005. – 172 с.
156. Аудит: підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький, І. О. Маринич, В. В. Рядська, І. Ю. Чумакова, Н. С. Шалімова, Н. А. Щербакова, С. А. Кириленко; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
157. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш / Пер.с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
158. Аудит оподаткування підприємств: навчальний посібник / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
159. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект: монографія / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Н. С. Шалімова; за заг. ред. І. К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.
160. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник / За ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
161. Аудит: підручник / Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін.; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
162. Бобровський А. Л. Екологічний менеджмент / А. Л. Бобровський. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2009. – 586 с.
163. Василик О. Д. Податкова система України: навчальний посібник / О. Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 476 с.
164. Волинець Т. В. Правова характеристика податку на прибуток підприємств за чинним Податковим кодексом України / Т. В. Волинець [Електронний ресурс]. – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?...PDF/...pdf.
165. Герасименко П. Податок на доходи фізичних осіб: українські парадокси та світовий досвід / П. Герасименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zaxid.net/news/showNews/.do?podatok_na_dohodi_fizichnih_osib_ukrainski_paradoksi_ta_svitoviy.

166. Гой І. В. Підприємництво: навчальний посібник / І. В. Гой, Т. П. Смельянська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 368 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://culonline.com.ua/Books/pidpyemnytstvo_goi.pdf.
167. Гусейнов Р. М. История экономических учений: учебник / Р. М. Гусейнов, Ю. В. Горбачева, В. М. Рябцева; под общ. ред. Ю. В. Горбачевой. – М.: ИНФРА-М – Новосибирск: Сибирское соглашение, 2000. – 252 с.
168. Гусейнов Р. М. Экономическая история. История экономических учений: учебник / Р. М. Гусейнов, В. А. Семенихина. – 3-е изд. – М.: Омега-Л, 2009. – 383 с.
169. Давидов Г. М. Ідеї і концепції аудиту / Г. М. Давидов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – 2005. – Вип. 7. – Ч. І. – С. 136–149.
170. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: монографія / Г. М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
171. Давидов Г. М. Аудит: навчальний посібник / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
172. Давидов Г. М. Аудит: підручник / Г. М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
173. Давидов Г. М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія «Економіка». – 2010. – Спеціальний випуск 29. – Ч. 1. – С. 294–300.
174. Давидов Г. М. Концепція розвитку аудиторської діяльності в Україні / Г. М. Давидов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – 2003. – Вип. 4. – Ч. І. – С. 58–66.
175. Давидов Г. М. Сучасна система підходів до здійснення аудиту / Г. М. Давидов, Л. М. Фільштейн // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – 2015. – № 28. – С. 107–118.
176. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
177. Діяльність суб'єктів господарювання. 2015 / Державна служби статистики України. – К., 2016. – 483 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ukrstat.org/uk/menu/publikac.htm>.
178. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва / Державна служби статистики України. – К., 2016. – 483 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ukrstat.org/uk/menu/publikac.htm>.
179. Дмитренко Г. В. Концептуально-методичні основи організації і здійснення фінансового контролю: монографія / Г. В. Дмитренко. – К.: АДЕФ-Україна, 2009. – 160 с.
180. Дмитришин Б. М. Рента та розвиток рентних відносин в Україні / Б. М. Дмитришин, В. С. Міщенко // Наука та інновації. – 2006. – Т. 2. – № 5. – С. 81–92.
181. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

182. Дюрядін В. П. Податковий механізм фінансового оздоровлення підприємств: теоретичні аспекти / В. П. Дюрядін, А. М. Леміш // *Економіка Крима*. – 2004. – № 12. – С. 25–28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://science.crimea.edu/zapiski/djvu_econom/2004/econ_12_2004/006_dyuryadin.pdf.
183. Економічна енциклопедія: у 3-х томах / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002.
184. Економічна теорія: Політекономія: підручник / За ред. В. Д. Базилевича. – К.: Знання, 2006. – 631 с.
185. Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015–2020 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/system/files/Єдина%20комплексна%20стратегія%20розвитку%20сільського%20господарства%20та%20сільських%20територій%20на%202015-2020.pdf>.
186. Зубрицький А. І. Окремі аргументи стосовно доцільності реформування системи екологічних податків / А. І. Зубрицький // *Збірник наукових праць за результатами науково-практичних заходів «Екологічне оподаткування»*; НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – С. 35–38.
187. Контроль і ревізія: підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., перероб і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
188. Козьменко С. М. Особливості екологічного оподаткування в зарубіжних країнах / С. М. Козьменко, Т. В. Волковець // *Вісник Сумського державного університету*. – 2012. – № 1. – С. 11–18.
189. Концепція незалежності: зовнішній і внутрішній аудит: монографія / Н. С. Шалімова, О. А. Магопєць, М. С. Письменна, Ю. А. Бондар, В. М. Іванков, Ю. В. Табенська; за заг. ред. І. К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2012. – 240 с.
190. Кравченко Ю. В. Ризикоорієнтований підхід у державному фінансовому аудиті та інспектуванні: дис. ... канд. екон. наук / Ю. В. Кравченко. – К., 2016. – 304 с.
191. Краткий экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2001. – 1088 с.
192. Костицький В. В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні) / В. В. Костицький. – К., 2003. – 772 с.
193. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції / Н. С. Крупей // *Наукові записки. Серія «Економіка»*: збірник наукових праць. – Вип. 19. – Острого: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – С. 36–40.
194. Кузьменко Г. І. Розвиток підходів до вибору ознак класифікації податкового планування / Г. І. Кузьменко, В. В. Шалімов // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. – 2016. – Вип. 30. – С. 170–180.

195. Кузнецова С. В. Проблеми розвитку законодавства щодо сплати екологічних та природоресурсних податків і зборів / С. В. Кузнецова // Збірник наукових праць за результатами науково-практичних заходів «Екологічне оподаткування»; НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – С. 61–66.
196. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Вып.1. – Петроград: Наука и школа, 1919. – 258 с.
197. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.
198. Лісовий А. В. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю / А. В. Лісовий, Т. М. Єгорова // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2011. – № 2. – С. 91–94.
199. Логвіновська С. І. Концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні / С. І. Логвіновська // Економічний форум. – 2013. – № 3. – С. 180–188.
200. Магопєць О. А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / О. А. Магопєць, А. В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2015. – Вип. 27. – С. 317–322.
201. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
202. Малишкін О. І. Аудит податків: конструкція на майбутнє / О. І. Малишкін // Економіка: реалії часу. – 2015. – № 1 (17). – С. 208–213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>.
203. Маркс К., Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства: собрание сочинений / К. Маркс, Ф. Энгельс. – 2-е изд. – Т. 21. – М., 1995. – 171 с.
204. Мартиненко В. П. Зарубіжний досвід становлення майнового оподаткування / В. П. Мартиненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2014-2/stat1/1.pdf>.
205. Матухно М. О. Система адміністрування ПДВ в Україні: стан та перспективи розвитку / М. О. Матухно [Електронний ресурс]. – Режим доступу: asta.edu.ua/files/dysertacii/111/matuhno.pdf.
206. Мединська Т. В. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу / Т. В. Мединська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.2. – С. 207–211.
207. Милль Дж. С. Основы политической экономии: в 3-х томах / Дж. С. Милль. – Т. 3. Влияние общественного развития на производство и распределение / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1981. – 448 с.
208. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монография / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

209. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування / Н. В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2002. – 122 с.
210. Оподаткування суб'єктів господарювання: навчальний посібник / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: ВМВ, 2014. – 418 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2586/1/Оподаткування%20суб'єктів%20господарювання.pdf>.
211. Оподаткування в Україні: навчальний посібник / Н. М. Деєва, Н. І. Редіна, Т. О. Дулік та ін.; за ред. Н. І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
212. Опря Є. А. Історичні аспекти формування та розвитку податкової системи в Україні / Є. А. Опря // Університетські наукові записки. – 2005. – № 3. – С. 375–378 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2005_3_69.
213. Організація та методика аудиту: навчальний посібник / В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Т. С. Шаровська, Н. С. Шалімова; за ред. І. К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2014. – 312 с.
214. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
215. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>.
216. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навчальний посібник / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
217. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
218. Петрик О. А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України та порядок його організації / О. А. Петрик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 190–197 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38_190-197_Vis_722_menegment.pdf.
219. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень: дис. ... канд. екон. наук / В. В. Письменний. – Тернопіль, 2007.
220. Податкова система: навчальний посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.; за ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
221. Податкова система: навчальний посібник / За заг. ред. В. Л. Андрущенко. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
222. Податкова система: навчальний посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
223. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. – 6-те вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2006. – 552 с.
224. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: підручник / А. М. Поддєрьогін. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 460 с.

225. Політекономія: навчально-методичний посібник / Уклад.: М. П. Тарнавський, В. А. Хох, В. М. Рубан. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 124 с.
226. Правове регулювання господарської діяльності: навчальний посібник / В. В. Мачуський, Л. О. Кожура, Ю. В. Сагайдак та ін.; за заг. ред. В. В. Мачуського. – К.: КНЕУ, 2015. – 152 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.businesslaw.org.ua/wp-content/PRGD.pdf>.
227. Правове регулювання господарсько-фінансової діяльності підприємства: монографія / В. І. Торкатюк, Г. В. Стадник, А. Л. Шутенко та ін.; за заг. ред. В. І. Торкатюка. – Харків: ХНАМГ, 2011. – 346 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eprints.kname.edu.ua/21614/1/2010_печ_.11МН_Монографія_-_редагування-13.08.pdf.
228. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо / Пер. с англ. – Т. 1. – М.: Госполитиздат, 1955. – 360 с.
229. Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон / Пер. с англ. – М.: KPMG и Контракт, 1993. – 496 с.
230. Сарана С. В. Правовий режим екологічного оподаткування / С. В. Сарана. – К.: Алерта, 2013. – С. 90–93.
231. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – С. 110.
232. Словник української мови: в 11 томах. – Т. 4, 1973 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sum.in.ua>.
233. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов (Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations) / А. Смит. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962.
234. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М.: ООО «ЮРИНОР-Пресс», 2003. – 506 с.
235. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А. М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – С. 164.
236. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
237. Ставки ПДВ Європейського союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>
238. Ставки податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_in_Europe.
239. Статистичний щорічник України за 2015 рік / Державна служби статистики України. – К., 2016. – 574 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.
240. Статистичний щорічник України за 2016 рік / Державна служби статистики України; за ред. І. Є. Вернера. – К., 2017. – 610 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.
241. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.

242. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/proekt--modernizatsiya-derj/strategichniy-plan-rozvitku-derjavnoi.
243. Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит: навчальний посібник / Г. М. Давидов, І. К. Дрозд, В. М. Іванков, О. Л. Макеєва, О. А. Магопєць, Г. Б. Назарова, В. В. Шалімова, Н. С. Шалімова; за ред. Г. М. Давидова. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2016. – 590 с.
244. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України / А. В. Ткаченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2. – С. 128–133 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2013_2_27.
245. Україна у цифрах. 2015 / Державна служби статистики України. – К., 2016. – 239 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.
246. Україна у цифрах. 2016 / Державна служби статистики України. – К., 2017. – 240 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm.
247. Уразова Е. И. Налоги и экономический рост развивающихся стран (на примере стран Ближнего и Среднего Востока) / Е. И. Уразова. – М.: Наука, 1981. – 179 с.
248. Федорова Г. В. Учет и анализ банкротств: учебное пособие / Г. В. Федорова. – М.: Омега-Л, 2006. – 248 с.
249. Фрадинський О. А. Розбудова податкової системи України в епоху княжої доби та великого князівства литовського (X–XVI ст.) / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2. – Т. 1. – С. 102–104.
250. Шалімова Н. С. Етика внутрішнього аудиту: вимоги та підходи щодо забезпечення її дотримання / Н. С. Шалімова // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – № 7/2. – С. 20–25.
251. Шалімова Н. С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія / Н. С. Шалімова. – Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. – 672 с.
252. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: монографія / К. І. Швабій. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.
253. Шевченко І. В. Екологічне оподаткування: зарубіжний досвід і Україна / І. В. Шевченко // Стратегічні пріоритети. – 2014. – № 2 (31). – С. 55–60.
254. Шевчук С. В. Метологічні підходи до оподаткування нерухомості: західна традиція / С. В. Шевчук // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2014. – № 2. – С. 205–217.
255. Цільмак О. М. Змістовні складові психологічного портрета шахраїв / О. М. Цільмак // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. – 2010. – № 4. – С. 7–10.

-
256. Цогла О. О., Хом'як Р. Л. Вітчизняна та міжнародна практика запровадження єдиного соціального внеску / О. О. Цогла, Р. Л. Хом'як [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Menegment/2012_722/52.pdf.
257. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с.
258. Юхименко П. І. Історія економічних учень: навчальний посібник / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 583 с.
259. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
260. Doing Business 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>.
261. Paying Taxes 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>.
262. Paying Taxes 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ТА АУДИТ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

*За редакцією доктора економічних наук,
професора Н. С. Шалімової*

*Коректура – Ірина Любченко
Комп'ютерна верстка – Анна Сілаєва*

Підписано до друку 25.12.2017 р.
Формат 60х90/16. Папір офсетний. Ум. друк. арк. 32,75
Наклад 300 прим.



ТОВ «Видавництво «СОВА»,
01004, Україна, м. Київ, вул. Антоновича, 23-В, офіс 57
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 5089 від 27.04.2016 р.